

RECEITAS E OUTROS RESULTADOS ABRANGENTES E OS LIMITES DO PODER DE TRIBUTAR A RENDA

Edmar Oliveira Andrade Filho

Advogado formado pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e sócio do escritório Andrade e Ramalho – Advogados Associados. Mestre em Direito do Estado pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). Doutor em Direito Tributário pela mesma instituição.

SUMÁRIO: 1 Finalidade das normas contábeis 2 Receitas e outros acréscimos ao patrimônio líquido 3 Reconhecimento de receita 4 Receita a realizar e receita diferida 5 Inferências tributárias (lucro real) 6 Referências.

RESUMO: O propósito deste estudo é discutir as principais questões de direito contábil e direito tributário em torno do registro e mensuração de receitas e acréscimos patrimoniais registrados no patrimônio líquido. O estudo se limita a analisar as repercussões fiscais das receitas e demais acréscimos patrimoniais exclusivamente para fins de cálculo do lucro real que tem como ponto de partida o resultado do período que é sujeito a ajustes que incluem os efeitos dos referidos acréscimos patrimoniais nos casos em que eles não são revertidos para o resultado.

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC. Normas contábeis. Código Tributário Nacional – CTN. Tributação.

1 FINALIDADE DAS NORMAS CONTÁBEIS

Toda norma tem um propósito ou uma razão de ser; em outras palavras, cada norma existe para cumprir uma ou mais finalidades. As normas contábeis brasileiras, desde o advento da Lei n. 11.638 e da estrutura conceitual veiculada pelo Pronunciamento Técnico CPC 00, se alinham às normas internacionais com a finalidade de prover critérios para a produção de informação contábil que seja fidedigna, útil e confiável acerca de fluxos de caixa à luz do princípio da preferência da essência sobre a forma.

Como objetivo geral, as referidas normas dispõem sobre critérios de reconhecimento e a mensuração de elementos patrimoniais (ativo, passivo e patrimônio líquido) com vistas à demonstração atual e futura de fluxos de

caixa. A mensuração voltada para apuração de fluxos de caixa é mais complexa que as mensurações ligadas exclusivamente ao desempenho – à apuração de resultados pelo confronto entre receitas e despesas num determinado período. A busca pela determinação dos fluxos de caixa exige, por vezes, a adoção de sofisticados critérios de avaliação que variam de acordo com a natureza ou a função dos elementos patrimoniais; assim, por exemplo, os fluxos de caixa associados aos bens do ativo imobilizado são medidos com base em métricas distintas das aplicáveis aos investimentos e estoques.

Para compreender como os fluxos de caixa afetam os elementos patrimoniais é indispensável conhecer os critérios que devem nortear, em cada caso, o reconhecimento de ativos e passivos e as respectivas mensurações. De acordo com o item 4.44 do Pronunciamento Técnico CPC 00: "um ativo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade". Um ativo é um recurso controlado pela entidade, mesmo quando não houver título de propriedade – por essa razão, as normas exigem a incorporação de bens arrendados de terceiros no ativo da entidade. Como regra geral, a entidade controla o recurso como ativo quando puder vir a explorá-lo economicamente e auferir os benefícios que lhe são próprios. De outra parte, em razão do disposto no item 4.46 do citado pronunciamento técnico, "um passivo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos detentores de benefícios econômicos seja exigida em liquidação de obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará puder ser mensurado com confiabilidade". O juízo de probabilidade deve ser exercido pela administração da entidade, de modo que as novas normas delegam aos administradores a responsabilidade por obter, da melhor maneira possível, a informação que seja considerada fidedigna e útil.

Em síntese, os fluxos de caixa são considerados quando a entidade tiver condições de determinar uma provável: (a) entrada ou aumento do valor de benefícios futuros; e (b) saída de recursos (ativos). O reconhecimento de ativos e passivos e as mudanças dos valores registrados em virtude de novas avaliações (mensurações) são mutações patrimoniais que afetam as contas de receitas e despesas de acordo com o regime de competência, e, em circunstâncias especiais, afetam diretamente as contas de patrimônio líquido, de modo definitivo ou temporário.

O modelo normativo baseado na demonstração fidedigna de fluxos de caixa, que vem sendo adotado a partir do advento das normas internacionais, é bastante diferente do adotado até então, que visava a preservar os interesses

dos acionistas e credores, de modo que as regras contábeis estavam a serviço da efetividade do capital.

Desde o advento da Lei n. 6.404/1976, o reconhecimento de receitas é exigível se e quando elas forem consideradas ganhas e independentemente da realização em moeda, na forma do disposto na alínea "a" do § 1º do art. 187. Essa regra, quando editada, tinha a finalidade de evitar a apuração e eventual distribuição de lucros fictícios ou sem base econômica em ativos realizáveis, tal como já fazia a lei anterior. O propósito primordial das normas sobre reconhecimento de receitas ganhas era o de proteger os interesses da própria sociedade (ou da empresa) de modo a evitar o esvaziamento patrimonial com a distribuição de ativos aos sócios e, também, resguardar os direitos e interesses dos participantes nos lucros e de terceiros, como são credores, trabalhadores etc. Todavia, esse contexto normativo foi amplamente modificado com o advento do processo de adoção das normas internacionais; a partir de então, as demonstrações financeiras são levantadas com a finalidade primordial de prover informações que sejam úteis aos diversos grupos de pessoas que celebram negócios com a entidade e não apenas visam a proteger a integridade do capital.

Com a finalidade de oferecer um quadro econômico mais adequado a essa finalidade, as normas passaram a exigir mensurações com base no valor justo em certas circunstâncias e estabeleceram a diretriz geral segundo a qual nenhum ativo pode constar do balanço por valor acima do valor recuperável, que é determinado por diversos critérios de avaliação, tendo em conta a natureza ou função dos ativos no patrimônio social. O embasamento filosófico desse novo ordenamento jurídico-contábil decorre da nova função atribuída à contabilidade: ela deixa de reportar valores relativos a fatos passados e se concentra em determinar o valor dos futuros fluxos de caixa, porque as empresas são consideradas como se estivessem à venda.

Pois bem, uma das consequências desse novo modelo é a imposição do reconhecimento de receitas antes da realização (troca por outros recursos); ou seja, em algumas circunstâncias, a lei determina o registro de receitas decorrentes da simples valorização de ativos e desvalorização de passivos, como ocorre nos casos em que os elementos patrimoniais devam ser mensurados com base no valor justo. Portanto, neste novo contexto é que devem ser interpretadas e aplicadas as diversas normas constantes dos pronunciamentos técnicos editados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis que dispõem sobre receitas.

2 RECEITAS E OUTROS ACRÉSCIMOS AO PATRIMÔNIO LÍQUIDO

No direito contábil, a noção ou conceito de "receita" tem grande importância sistemática em razão do inter-relacionamento entre os diversos elementos do ativo, do passivo e do patrimônio líquido. Assim, receitas são ganhos de qualquer origem com contrapartidas de contas do ativo (quando há incremento do valor de benefícios futuros) e de contas do passivo, nos casos em que houver redução de obrigações sem contrapartida para entidade. Por fim, as receitas se relacionam com as contas do patrimônio como elemento do resultado e como contrapartida de contas integrantes dos "outros resultados abrangentes".

Na forma do disposto no item 4.31 do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1), a definição de receita também inclui ganhos não realizados, como são, por exemplo, "os que resultam da reavaliação de títulos e valores mobiliários negociáveis e os que resultam de aumentos no valor contábil de ativos de longo prazo". A Lei n. 6.404/1976 não adota a expressão "receita a realizar", mas faz referência à figura dos "lucros a realizar" no preceito que trata da formação da reserva de lucros a realizar.

A regra básica a ser seguida para o registro de uma receita é a que consta do item 4.25 do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1), segundo a qual "receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais". Receitas decorrem, em maior vulto, da exploração de atividades econômicas, mas é possível a obtenção de ganhos esporádicos que também se associam – significativamente – ao conceito de receita.

Em relação às hipóteses em que há vinculação com ativos, a norma indica que receitas derivam de duas fontes: a entrada de recursos (nos casos em que os valores recebidos não são restituíveis a terceiros ou aos sócios) ou o aumento de ativos. A receita derivada da entrada de recursos (ativos de qualquer natureza) surge em decorrência de: (a) negócios em que há troca de ativos, como ocorre nos casos de vendas de mercadorias¹ e serviços ou, ainda, nos casos de aquisição de bens em que houver necessidade de apuração de "ganho por compra vantajosa"; (b) obtenção de ativos em razão de liberalidade (condicionada ou não) de terceiros, como são as subvenções e doações em bens; (c) recebimento de

1. É curioso notar que pode haver receita mesmo no caso em que as vendas forem feitas por valor rigorosamente ao de custo. Circunstâncias como esta, portanto, explicam a diferença entre receita e lucro.

indenizações ou em virtude da restauração de direitos; (d) aquisição por usucapião², ocupação, achado, ou por acessão que compreende: a formação de ilhas; a aluvião; a avulsão; ou o abandono de álveo³; e (e) nascimento de animal ou florescimento de vegetal. Em segundo lugar, há receita decorrente do aumento de ativos quando for necessário ajustar para mais o valor contábil de ativos em virtude do reconhecimento, por exemplo, do valor justo, nas hipóteses permitidas ou exigidas por pronunciamento técnico, ou, ainda, no caso de registro do resultado de equivalência patrimonial que deva ser imputado ao resultado. Nessa mesma categoria estão compreendidas, também, as receitas para ajuste do valor de ativos em virtude de atualização monetária ou cambial e fluência de juros.

No que concerne aos passivos, eventuais receitas nascem quando a entidade obtiver a diminuição do valor de obrigações sem contrapartida em razão de lei, de ato unilateral de terceiro, ou qualquer outra avença estabelecida em negócio jurídico⁴. Desoneração de obrigação decorrente de lei é o que ocorre em virtude de anistia de penalidades estipulada em norma estatal; de outra parte, uma dívida pode ser diminuída por concessão unilateral de um desconto – como ocorre nas renegociações de dívidas bancárias – ou por acordo firmado com o credor – como ocorre em caso de recuperação judicial da devedora em que há novação e formação de um novo título executivo⁵. Há receita derivada da diminuição do valor de obrigações nos casos em que houver necessidade de ajuste do valor das obrigações em virtude de flutuação da taxa de câmbio ou ajuste de provisões em decorrência da adoção de novos critérios de estimação ou melhoria dos anteriormente adotados, ou ainda, quando houver mudanças de circunstâncias que justificaram o registro inicial.

Há casos em que fatos que constituem fonte de receitas, isto é, que decorrem do ingresso de recursos ou de aumento do valor de ativos ou da diminuição de passivos sem contrapartida, devem – por imposição normativa – ser registrados diretamente no patrimônio líquido, como: (a) reserva de capital, nas hipóteses previstas na lei societária; (b) ajustes de avaliação patrimonial; (c) outros resultados abrangentes; e (d) outros.

-
2. Usucapião, ocupação e achado de tesouro são formas de aquisição de propriedade móvel, na forma do disposto nos artigos 1.260, 1.263 e 1.264 do Código Civil.
 3. Vide art. 1.248 do Código Civil que regula a aquisição de propriedade imóvel.
 4. Por isso, há receita quando a adquirente de um negócio deixa de ter obrigação de pagar parcela do preço pela não verificação de condições preestabelecidas nos casos conhecidos como earn out. Vide os itens 39 e 40 do Pronunciamento Técnico 15 (R1).
 5. Vide art. 59 e § 1º da Lei 11.101/2005.

(a) Reservas de capital

Na forma do disposto no § 1º do art. 182 da Lei n. 6.404/1976, devem ser classificados em conta de reserva de capital os valores recebidos pela entidade que registrarem: "(a) contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias; [e] (b) produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição". A lei societária nada dispõe acerca do ganho na alienação de ações em tesouraria, isto é, não manda que o eventual ganho seja registrado em conta de reserva de capital. Essas espécies de ganhos não são imputadas aos resultados, e, portanto, não podem compor o montante dos lucros distribuíveis, exceto nas hipóteses previstas no *caput* do art. 201 da Lei n. 6.404/1976.

(b) Ajustes de avaliação patrimonial

De acordo com o § 3º do art. 182 da Lei n. 6.404/1976, serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valores atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo. O objetivo da norma é permitir ajustes nos valores de ativos e passivos – sem trânsito por resultados – nos casos em que for necessário adotar mensurações com base no valor justo. Os ganhos e perdas eventualmente apurados são registrados em contas de patrimônio líquido apenas enquanto não forem considerados realizados e apenas nos casos previstos em normas específicas; logo, a utilização desse grupo de contas só é admissível em caráter excepcional. Curiosamente, nenhum pronunciamento técnico cogita dessa figura, mas existem diversas normas sobre os "outros resultados abrangentes", o que permite supor que são figuras com funções equivalentes.

(c) Outros resultados abrangentes

De acordo com o item 7 do Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1), outros resultados abrangentes são "itens de receita e despesa (incluindo ajustes de reclassificação), que não são reconhecidos na demonstração do resultado como requerido ou permitido pelos pronunciamentos, interpretações e orientações emitidos pelo CPC". O Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) contém um rol de fatos que devem ser qualificados como tais: entre eles estão os ganhos e perdas

derivados de conversão de demonstrações contábeis de operações no exterior a que faz menção o Pronunciamento Técnico CPC 02 (R2); e, ainda, os ganhos e perdas na remensuração de ativos financeiros disponíveis para venda, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 38. Os fatos qualificados como "outros resultados abrangentes" são registrados diretamente em conta de patrimônio líquido e alguns deles: (a) são revertidos para conta de resultados, como "ajustes de reclassificação"; (b) são baixados tendo como contrapartida a conta de "lucros acumulados" ou semelhantes. A movimentação dessas contas deve ser feita com observância das regras dos itens 93 a 96 do Pronunciamento Técnico CPC 26 (R1) ou outro preceito específico.

Caso a entidade seja proprietária de investimento em outra sociedade que deva ser avaliado pelo método da equivalência patrimonial, deve zelar para distinguir, no valor global do ajuste, os valores dos aumentos de benefícios que deverão ser registrados em conta de resultado ou em conta de "outros resultados abrangentes", na forma do disposto no art. 248 da Lei n. 6.404/1976 e nos itens 60 e 61 da Interpretação Técnica ICPC 09 (R2).

(d) Outros ajustes no patrimônio líquido

Em certas circunstâncias, há acréscimos nos valores de ativos que são registrados diretamente em conta do patrimônio líquido sem que sejam qualificados como "resultados abrangentes"; tal é o caso do ganho na alienação de ações em tesouraria, de acordo com o item 33 do Pronunciamento Técnico CPC 39, segundo o qual: "nenhum ganho ou perda deve ser reconhecido no resultado na compra, venda, emissão ou cancelamento de instrumentos patrimoniais da própria entidade". Portanto, a venda de ações em tesouraria é um fato suscetível de gerar um ganho para a entidade sob a forma de entrada de recursos que não são qualificados como receita.

3 RECONHECIMENTO DE RECEITA

O reconhecimento contábil de uma receita corresponde ao seu registro em contas de resultado. As condições ou os critérios para reconhecimento de receitas estão delineados em diversas normas constantes da Lei n. 6.404/1976 e dos pronunciamentos técnicos editados sobre essa matéria. Assim, há o preceito do item 4.47 do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1) que estabeleceu que uma "receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de

ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade". A norma não exige a realização de um negócio jurídico (uma transação) para impor o reconhecimento de uma receita; por isso, os critérios a serem adotados em cada caso variam de acordo com a origem da receita. Nos casos em que o reconhecimento da receita se dá concomitantemente com a aquisição de um ativo, é necessário que existam informações confiáveis sobre a efetiva aquisição do controle de um recurso sob a forma de dinheiro, crédito ou outro bem que possa gerar benefícios futuros. Por fim, se a receita tiver relação com conta de passivo, o reconhecimento se dará com o surgimento de um fato suscetível de eliminar uma obrigação preexistente ou diminuir-lhe o valor, de modo que a entidade passe a ter segurança de que não haverá saída presente ou futura de recursos ou fluxos de caixa.

O § 1º do art. 187, alínea "a", da Lei n. 6.404/1976, prescreve que as receitas devem ser computadas nos resultados quando forem consideradas "ganhas" independentemente da sua realização em moeda. Esse mandamento é contraditado pelo preceito do item 4.31 do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1) segundo o qual "a definição de receita também inclui ganhos não realizados". Para eliminar essa aparente contradição, basta recorrer ao item 4.48 do Pronunciamento Técnico CPC 00, que afirma que a observância dos critérios nele estabelecidos (que trata da *Estrutura Conceitual*) conduz ao reconhecimento de "receita ganha"; logo, de acordo com esse ato normativo, todo reconhecimento de receita feito com obediência aos preceitos dos diversos pronunciamentos técnicos é compatível com a lei. Com esse arranjo normativo, resulta claro que os pronunciamentos técnicos substituíram o "princípio da realização da receita", que nunca é citado.

Acerca do referido princípio cabe lembrar que, em 2007, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) divulgou o Ofício 01, no qual faz expressa menção a esse princípio ao afirmar: "como regra geral, o princípio da realização da receita considera a receita realizada quando o processo de realização está completo ou virtualmente completo, ou seja, o esforço para obter a receita já foi desenvolvido, e tenha havido uma transação". A existência de uma "transação" como única fonte de receita não é compatível com as normas editadas após o advento das normas internacionais, tendo em vista que a simples valorização de alguns bens passou a ser fato idôneo e suficiente para determinar o registro de receita que pode integrar o montante dos lucros passíveis de distribuição.

Os fatores determinantes do reconhecimento de receitas dependem da natureza dos atos ou negócios e do direito aplicável em cada caso. Nas sociedades empresárias, as receitas derivam do fornecimento de bens e serviços a seus

clientes; em tais casos, as receitas surgem quando as obrigações assumidas são cumpridas. Em outras circunstâncias, há receita sem que nenhuma obrigação seja assumida.

No caso de contrato com clientes é imprescindível observar o princípio geral estabelecido no Pronunciamento Técnico CPC 47. O item 2 do documento diz: "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". De acordo com o enunciado do item 31 do Pronunciamento Técnico CPC 47, a entidade deve reconhecer uma receita quando satisfizer a obrigação de desempenho que consista no dever de entregar (transferir) um bem ou serviço. O texto diz que: "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".

A entidade satisfaz uma obrigação quando cumpre o que contratou, e, por isso, adquire o direito de receber a contraprestação contratada de modo definitivo, ainda que o preço final esteja por ser determinado. Logo, parece certo que o reconhecimento de uma receita só é exigível se e quando a entidade, de acordo com o direito aplicável⁶ em cada caso: (a) cumprir a obrigação que assumiu; e (b) ganhar o direito incondicional de receber a contraprestação pactuada.

Em algumas circunstâncias será necessário esmiuçar as condições da venda para determinar o momento em que a obrigação é cumprida e os efeitos das estipulações acerca do modo, do tempo e do lugar da entrega. Assim, por exemplo, uma entidade pode contratar a venda para ser entregue no seu estabelecimento, no estabelecimento do cliente ou, ainda, no de terceira pessoa, com utilização de veículo próprio ou de transportador independente. Enfim, é imprescindível ter prova de que o cliente aceitou o produto, e isto pode ser feito de acordo com as condições de contratação em que é lícita a estipulação de um prazo para manifestação que, se não ocorrer, caracteriza o aceite tácito por parte do cliente, na forma do item 38 do Pronunciamento Técnico CPC 47.

A receita surge quando a entidade cumpre o dever jurídico que consiste em transferir bens ou serviços ao cliente, o que pode ocorrer imediatamente ou ao longo de um período de tempo. Há cumprimento imediato da obrigação nos

6. Basicamente, o direito aplicável é formado pelas normas de ordem pública (como são, por exemplo, as contidas no Código Civil) e pelas regras contratuais adotadas pelas partes em cada caso.

casos em que a venda é feita por um estabelecimento comercial onde as mercadorias à venda podem ser levadas pelo comprador; diferente consequência ocorre no contrato de execução diferida, em que a entidade assume obrigações correlatas que serão cumpridas muito tempo depois, como ocorre nas vendas com garantia especial ou estendida. No contrato de seguro, por exemplo, a receita surge em razão do cumprimento da obrigação de prover garantia ao longo do tempo e que existirá independentemente da eventual ocorrência de sinistro, convertida em obrigação de indenizar a ser registrada como despesa da seguradora.

Dificuldades podem surgir nos casos em que a obrigação de desempenho consista na construção de uma grande obra (um prédio, uma plataforma de petróleo, um sistema de extração de minérios etc.); nesses casos, a entrega só ocorre depois que a obra for concluída, todavia, é possível que as partes tenham contratado que o cumprimento das obrigações de desempenho seja aferido em etapas, de acordo com o progresso da obra e de modo a garantir à entidade o direito incondicional de receber uma contraprestação. Em tais casos, parcelas da receita global devem ser reconhecidas ao longo do tempo de acordo com o estágio de execução das obras, na forma dos itens 39 e 40 do Pronunciamento Técnico CPC 47; se, no entanto, a obrigação consiste em entregar um imóvel pronto, a receita só deve ser reconhecida quando houver a entrega do bem contratado, de modo que o adquirente passe a controlar o ativo.

O Pronunciamento Técnico CPC 47 não é suficientemente claro a respeito do que deve ser feito nos casos em que a obrigação de desempenho é cumprida imediatamente, mas a receita correspondente só se tornará ganha com o passar do tempo (*pro rata temporis*). É o que ocorre, por exemplo, num contrato de empréstimo bancário, no qual a obrigação de desempenho da instituição financeira é entregar o montante do dinheiro emprestado que será devolvido futuramente acrescido de juros e outros encargos contratados para pagamento ao longo do período do empréstimo. A receita, nesses casos, deve ser reconhecida tão somente quando a mutuante (a que empresta o dinheiro) obtiver um direito incondicional de receber a remuneração na forma do pactuado entre as partes. O mesmo critério – *mutatis mutandis* – deve ser adotado nos contratos de locação em que a locadora transfere para o locatário o bem locado e adquire o direito de perceber alugueres com o passar do tempo em que o locatário frui os benefícios econômicos dos bens locados. Logo, nem sempre o cumprimento de uma obrigação faz surgir o direito à contraprestação; cada caso deve ser analisado em suas particularidades.

Há casos em que receitas surgem sem que a entidade deva cumprir alguma obrigação de desempenho. É o caso, por exemplo, do resultado positivo de equivalência patrimonial que deve ser reconhecido no momento em que lucros sejam apurados pelas sociedades investidas. No caso de doação recebida, a receita surge com a simples entrega do bem transferido, exceto se a donatária tiver de cumprir alguma obrigação de desempenho, e o mesmo entendimento é aplicável às subvenções governamentais recebidas, que só serão reconhecidas como receita após o cumprimento das obrigações assumidas ou impostas por lei de ordem pública. Não há obrigação a ser cumprida em caso de nascimento de animais; em tais casos, o ganho deve ser reconhecido sem que a entidade deva cumprir qualquer espécie de obrigação de desempenho perante outra pessoa. De igual modo, não há obrigação a ser cumprida nas aquisições de bens em "combinação de negócios" em que seja apurado "ganho por compra vantajosa", que, na forma do disposto no item 34 do Pronunciamento Técnico CPC 15 (R1), é apurado quando o valor do custo de aquisição for inferior ao valor justo dos ativos líquidos da adquirida. O ganho, no caso, surge porque as normas contábeis presumem que o adquirente pagou menos que o valor de mercado (valor justo) e obteve um ganho *hic et nunc*.

4 RECEITA A REALIZAR E RECEITA DIFERIDA

Na forma do disposto no item 4.31 do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1), receitas englobam os ganhos não realizados, como são, por exemplo, "os que resultam da reavaliação de títulos e valores mobiliários negociáveis e os que resultam de aumentos no valor contábil de ativos de longo prazo". A Lei n. 6.404/1976 não adota a expressão "receita a realizar", mas faz referência à figura dos "lucros a realizar". De acordo com o art. 197 dessa lei, são lucros a realizar: (a) "o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (art. 248)"; e (b) "o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte". Esses lucros são formados por receitas integrantes do resultado e ali consideradas em atendimento ao regime de competência, segundo o qual as receitas, rendimentos e ganhos são computados no resultado independentemente da realização pecuniária⁷. Para fins de pagamento dos dividendos, no entanto, a lei considera que os lucros a realizar podem deixar

7. De acordo com Nelson Eizirik (**A Lei das S/A comentada**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. v. 3, p. 67): "A contabilidade considera, para apuração dos lucros, os fatos financeiros e econômicos, de modo que são reconhecidos contabilmente os ganhos auferidos ainda que não

de ser distribuídos enquanto não houver a transformação do acréscimo em pecúnia ou algo equivalente⁸.

As denominadas receitas diferidas devem ser registradas no passivo. São assim consideradas as parcelas que tenham sido recebidas pela entidade sem que esta tenha cumprido a obrigação de desempenho que contratou, porque tal obrigação se estende por um período mais ou menos longo. Nesse sentido é o enunciado do item 24 do Pronunciamento Técnico CPC 07 (R1) que trata da subvenção recebida sob a forma de ativos utilizáveis e que permite que o valor de subvenções governamentais já recebidas possa vir a ser incluído no passivo como "receita diferida". Trata-se da parcela da subvenção que, a despeito de já ter sido recebida, não reúne condições de ser registrada como receita, tendo em vista que a beneficiária ainda não cumpriu todas as exigências e obrigações vinculadas a essas subvenções. No Pronunciamento Técnico CPC 47, os valores recebidos do cumprimento da obrigação são denominados "passivos de contrato"; de acordo com item 106, "passivo de contrato é a obrigação da entidade de transferir bens ou serviços ao cliente, em relação aos quais a entidade recebeu a contraprestação do cliente ou o valor da contraprestação for devido pelo cliente".

5 INFERÊNCIAS TRIBUTÁRIAS (LUCRO REAL)

Como vimos, há um grande número de normas contábeis que dispõem sobre receitas ou outros acréscimos patrimoniais sem que haja um critério geral (princípio ou diretriz) que estabeleça quando uma receita deve ser registrada em resultado e quando deve compor contas do patrimônio líquido. A diversidade de critérios e formas de registro é justificável se considerarmos a diferente função dos ativos no patrimônio social e na geração de fluxos de caixa e que, por isso, exigem diversas métricas de mensuração. Todavia, esse emaranhado de normas apresenta um desafio adicional para a compreensão das normas de direito tributário relativas ao cálculo do IRPJ e da CSLL.

No ordenamento jurídico brasileiro ainda está em vigor o mandamento (que se extrai da Constituição Federal) segundo o qual, para fins de cálculo do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro, é imprescindível que

realizados financeiramente. Assim, lucros a realizar são aqueles auferidos pela companhia durante o exercício, mas que ainda não foram realizados em moeda".

8. A Exposição de Motivos do projeto de lei que deu origem à Lei n. 6.404/1976, diz textualmente: "A reserva de lucros a realizar é regulada no Projeto a fim de que o dividendo obrigatório possa ser fixado como porcentagem do lucro do exercício sem risco de criar problemas financeiros para a companhia".

a renda seja considerada realizada. Essa diretriz tem sido respeitada até certo ponto pelas normas editadas após o advento das normas internacionais.

A Lei n. 12.973 manteve o modelo de tributação diferida para as “novas receitas” criadas em decorrência da aplicação das novas normas e que foi originalmente introduzido no ordenamento jurídico tributário pelas regras do Regime Tributário de Transição (RTT). Em decorrência, as receitas que decorram da valorização de ativos são tributadas apenas quando da realização econômica das mesmas, ainda que os eventuais lucros delas derivados sejam distribuídos aos sócios, acionistas e demais participantes. No entanto, as regras da Lei n. 12.973/2014 só se aplicam aos acréscimos reconhecidos contabilmente que tenham sido nominalmente citados.

A lei manteve e aprofundou a dissociação entre o lucro contábil, que deve servir de base para o cálculo do lucro real, e o apurado, para medir o desempenho da empresa e para fins de distribuição aos sócios e acionistas. A lei não exige a adoção de dois sistemas contábeis distintos; ela apenas estabeleceu critérios de tributação mais consentâneos com a ideia de renda realizada prevista nos artigos 43 e 44 do Código Tributário Nacional (CTN), e, por isso, o fato de uma receita compor o lucro distribuível não significa que deva ser imediatamente tributada, haja vista que nem sempre a finalidade das normas contábeis coincide com as normas tributárias. Seja como for, o modelo normativo adotado pela referida lei implicou o aumento considerável das hipóteses em que ocorrerão diferenças temporárias que serão controladas no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), que foi adotado também para controle de parcelas que interferem na base de cálculo da CSLL.

Para permitir o diferimento da tributação – desde a adoção inicial –, a lei estabelece que o contribuinte mantenha um rígido controle por intermédio de “subcontas”. Trata-se de um mecanismo de controle cuja adoção constitui condição de diferimento da tributação. Todavia, a qualificação jurídica da exigência dessas subcontas ainda está por ser determinada. Assim, se considerarmos que exigência constitui um mero dever instrumental, resulta claro que a falta de controle ou o controle imperfeito dessas subcontas não seria suficiente – por si só – para legitimar a tributação tal como prevista na lei, tendo em vista que essa mesma lei estaria sendo utilizada como instrumento de aplicação de penalidade; com efeito, a impedir a tributação, existem as regras do CTN que exigem a demonstração de realização da receita. Por essa vereda, a tributação só poderia ocorrer nos casos em que os ativos (que contenham, no valor contábil, parte da receita diferida) fossem alienados ou perdidos com o cômputo no resultado do período. De outra parte, se considerarmos que o registro em subcontas é

apenas e tão somente uma condição para o diferimento da tributação (e nesse caso teríamos de partir do pressuposto de que a receita é considerada "ganha" no reconhecimento, na forma do item 4.48 do CPC 00), o descumprimento da norma sobre registro seria fato suficiente para autorizar a tributação, já que a questão da "realização" é passada. Aqui há um problema, afinal, o conceito de receita "ganha" do ponto de vista contábil não coincide com a noção de receita tributável à luz das normas (regras e princípios) de direito tributário que exigem realização da renda.

No que concerne aos acréscimos patrimoniais qualificados como "outros resultados abrangentes" é necessário observar as particularidades de cada caso. Assim, haverá tributação se e quando houver ajuste de reclassificação, de modo que os valores sejam transferidos para o resultado e, nesse momento, serão normalmente tributados, exceto se houver norma concessiva de isenção, de acordo com a natureza e origem da receita. Nos casos em que não há transferência para resultado e os valores correspondentes sejam incorporados à conta representativa de lucros acumulados (ou semelhante), a tributação depende da preexistência de lei concessiva de isenção ou não incidência. Não havendo norma que exonere a tributação, a incidência far-se-á com base na regra do inciso I do art. 260 do Regulamento do Imposto de Renda de 2018.

Em relação às parcelas registradas em conta de reserva de capital há que se observar a regra do art. 38 do Decreto-Lei n. 1.598/1977, segundo a qual "não serão computadas na determinação do lucro real as importâncias, creditadas a reservas de capital, que o contribuinte com a forma de companhia receber dos subscritores de valores mobiliários de sua emissão a título de:" (a) "ágio na emissão de ações por preço superior ao valor nominal, ou a parte do preço de emissão de ações sem valor nominal destinadas à formação de reservas de capital"; (b) "valor da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição"; e (c) "lucro na venda de ações em tesouraria". Perceba que a norma tributária manda incluir o ganho na alienação de ações em tesouraria entre as reservas de capital, e isso não tem correspondência com as normas contidas na Lei n. 6.404/1976. Se o contribuinte pretende usufruir da isenção, terá de fazer o que a lei tributária manda.

6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 23 nov. 2018. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Decreto-Lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 dez. 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del1598.htm#art67>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 6.385, de 7 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 9 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6385.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm#art295>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 9 fev. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/L11101.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 14 maio 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 14 fev. 2019.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP/n. 01/2007**, de 14 de fevereiro de 2007. Rio de Janeiro, 2007. Disponível em: <http://sistemas.cvm.gov.br/port/atos/oficios/OFCIO-CIRCULAR-CVM-SNC-SEP-01_2007.asp>. Acesso em: 14 fev. 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC n. 00, de 2 de dezembro de 2011**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **CPC n. 02, de 3 de setembro de 2010**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/62_CPC_02_R2_rev%2013.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **CPC n. 07, de 5 de novembro de 2010**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/167_CPC_07_R1_rev%2012.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **CPC n. 15, de 3 de junho de 2011**. Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/235_CPC_15_R1_rev%2013.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **CPC n. 26, de 2 de dezembro de 2011.** Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/312_CPC_26_R1_rev%2013.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **CPC n. 38, de 2 de outubro de 2009.** Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/406_CPC_38_rev%2012.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **CPC n. 39, de 2 de outubro de 2009.** Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/410_CPC_39_rev%2013.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **CPC n. 47, de 4 de novembro de 2016.** Brasília, DF. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47_Rev_13.pdf>. Acesso em: 14 fev. 2019.

_____. **ICPC n. 09, de 26 de setembro de 2014.** Brasília, DF. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/494_ICPC_09_\(R2\)_rev%2009.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/494_ICPC_09_(R2)_rev%2009.pdf)>. Acesso em: 14 fev. 2019.

EIZIRIK, Nelson. **A Lei das S/A comentada.** São Paulo: Quartier Latin, 2011. v. 3.