

O RECONHECIMENTO INICIAL DE RECEITAS SOB AS PERSPECTIVAS CONTÁBIL E TRIBUTÁRIA

Fábio Lima da Cunha

Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Autor do livro **Imposto de Renda & Contabilidade**: confronto entre o conceito de renda e o lucro contábil (Editora Juruá, 2018). Sócio de Ippolito Advogados. Advogado e contabilista.

SUMÁRIO: **1** Introdução **2** O resultado contábil como ponto de partida para a identificação da base tributável **3** Conceito de receita bruta na legislação tributária federal **4** Disciplina de perdas no reconhecimento de crédito **5** Disciplina de omissão de receita **6** Entendimento da Receita Federal **7** Conclusões **8** Referências.

RESUMO: O presente estudo tem por objeto a análise, sob a perspectiva da legislação ordinária federal, de uma das condições impostas pela normatização contábil (revogado CPC 30 e vigente CPC 47), para o reconhecimento inicial de uma receita: expectativa de provável recebimento de contraprestação pela entidade. Sem o atendimento dessa condição, não há como realizar o reconhecimento inicial de uma receita, sob a ótica contábil/societária. A partir disso, o estudo avançará para dois outros aspectos eminentemente tributários, quais sejam: (i) a contabilidade como instrumento eleito pelo legislador ordinário federal como ponto de partida para mensuração dos tributos incidentes sobre o lucro e sobre a receita; e (ii) pesquisa sobre (ii.a) se a legislação ordinária federal disciplinou o reconhecimento inicial de receitas, exigindo o oferecimento à tributação de eventos relacionados à parcela considerada como de improvável recebimento, ou se, de outra maneira, (ii.b) aderiu, por remissão, às condições estabelecidas pela norma societária/contábil, de maneira que referidos eventos não seriam oferecidos à tributação federal.

PALAVRAS-CHAVE: Receita. Reconhecimento inicial. Decreto-lei n. 1.598/1977. Tratamento tributário. Imposto de renda.

1 INTRODUÇÃO

Se o regime tributário pertinente ao reconhecimento de receitas auferidas pelas entidades empresariais sempre mereceu profundas análises por parte da doutrina especializada e da jurisprudência, a evolução normativa e conceitual conferida pela ciência contábil à chamada "receita de contrato com cliente"

demanda agora, por parte dos estudiosos do direito tributário, uma nova, necessária e mais complexa ainda revisitação sobre o tema à luz das adaptações para efeitos tributários conferidas pela Lei n. 12.973/2014.

Antes do atual estágio da ciência contábil, em que havia uma maior aproximação entre a representação contábil e a situação jurídico-patrimonial da entidade, já havia por parte da doutrina e da jurisprudência preocupação concernente à confrontação entre (i) os critérios contábeis de reconhecimento de receitas e (ii) os princípios constitucionais limitadores do poder de tributar. Como resultado disso, nosso Supremo Tribunal Federal, por meio do RE 606.107, manifestou entendimento segundo o qual os conceitos vindos da ciência contábil, embora legítimos para as suas finalidades específicas, merecem sofrer uma espécie de depuração à luz do direito tributário¹. No plano da tributação sobre a receita (objeto de análise do precedente *excelsior*), significa isso que nem toda receita escriturada contabilmente merece ser oferecida, automática e acriticamente, à tributação, como são os exemplos dos ajustes relativos à variação cambial e aos ativos biológicos e da atualização de depósitos judiciais antes de sua efetiva realização, assim como a transferência para terceiros de saldo credor de ICMS decorrente de exportação (tema do caso tratado pela Corte Suprema).

Agora, com o atual padrão normativo contábil, fruto da edição do IFRS 15 e, no Brasil, do CPC 47 (Receita de Contrato com Cliente), em que o regime de reconhecimento contábil passou a demandar dos contabilistas um maior rigor quanto à apresentação de informações econômicas e empresariais ao usuário da contabilidade (em especial investidores e credores externos), o tema exige dos estudiosos do direito tributário novas análises sobre o processo de adequação tributária levada a efeito pelo legislador ordinário, com vistas ao atendimento à melhor exegese.

O novo padrão contábil, antes mesmo da edição dos aludidos IFRS 15/CPC 47, pauta-se, mais do que ser mero "espelho" da situação jurídico-patrimonial, pela ideia de que a contabilidade deve ser útil para investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e potenciais, na tomada de decisões referente à oferta de recursos à entidade. Para esse mister, a contabilidade – sem levar em conta as especificidades de um ou outro usuário, mas sim de algumas

1. Em seu voto no julgamento do RE 606.107, a Ministra do STF Rosa Weber afirmou: "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".

necessidades comuns a eles – pode ser compreendida como instrumento para identificar e mensurar a capacidade de geração futura de caixa ou equivalentes, possibilitando a tomada de decisões por seus usuários. Ou, noutros termos, a contabilidade estará a serviço de seus usuários para tomada de decisões prospectivas, dado que elas (as decisões) são tomadas pelos usuários das demonstrações contábeis a partir da avaliação da capacidade que a entidade tem para gerar caixa e equivalentes de caixa².

Com efeito, a contabilidade passou, cada vez mais, a se desvincular dos aspectos legais dos negócios jurídicos, em prol do atendimento desses objetivos. É nesse contexto que deve ser concebida, por exemplo, a primazia da essência econômica sobre a forma jurídica. Não pode o aplicador do direito se descuidar na compreensão da contabilidade societária, notadamente para não correr o risco de atribuir à técnica da "primazia da essência sobre a forma" (e, em última instância, à própria contabilidade) o poder de constituir-se num infalível e autossuficiente instrumento revelador de vícios jurídicos, sob o argumento de que ela denunciaria a prática de engenharia jurídica artificialmente produzida com o objeto de contornar lei imperativa ou outra forma de vício jurídico. Poderiam – equivocadamente – argumentar que a reprodução pela contabilidade societária da "essência econômica" relevaria, por si só, a verdadeira intenção das partes, escondida pela produção artificiosa de documentos jurídicos³.

A busca pela essência econômica e a capacidade de geração de caixa futuro são alguns dos ideais do IFRS 15/CPC 47 (Receita de Contrato com Cliente), cujos efeitos tributários demandam uma nova análise científica, com o fim de se avaliar sua compatibilidade (e eventuais ajustes) com a legislação ordinária e os princípios gerais de tributação.

Exemplo eloquente disso é o reconhecimento inicial de receita apenas quando "[...] for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente" (item 9, "e", do CPC 47). Ora, se o objetivo da contabilidade é ser provedor de relatório apto a indicar perspectivas de geração de caixa futuro, não é crível conceber que, ante inexistência de expectativa provável de recebimento de contraprestação, seja reconhecida uma receita, sob pena de o usuário da

-
2. Cf. COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade**: abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2010. p. 186.
 3. Cf. CUNHA, Fábio Lima da. A contabilidade juridicizada: a universalidade de relações jurídicas e a perspectiva de patrimônio no novo padrão contábil brasileiro. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 158.

contabilidade ver, artificialmente, o patrimônio líquido da entidade inflado, prejudicando sua tomada de decisões a respeito da entidade.

Não se pode dizer que tal determinação seja uma inovação decorrente do CPC 47, na medida em que o CPC 30 (R1) (antecessor do CPC 47) já dispunha que o reconhecimento de receita exigia a avaliação sobre se “[...] for provável que os benefícios econômicos associados à transação fluirão para a entidade” (item 14, “d”). O item 18 do CPC revogado dava o seguinte exemplo: “pode ser incerto que uma autoridade governamental estrangeira conceda permissão para que a entidade compradora remeta o pagamento da venda efetuada a um país estrangeiro. Quando a permissão for concedida, a incerteza desaparece e a receita deve ser reconhecida”. Significa dizer que, mesmo atendendo a todos os outros critérios de reconhecimento de receita (como a satisfação de desempenho), caso exista incerteza sobre o pagamento, o evento sequer deve ser objeto de reconhecimento inicial como receita.

Como se vê, não se trata de mudança de critério contábil advindo do IFRS 15/CPC 47 a exigir a aplicação do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014⁴ e, exatamente por isso, tal dispositivo não será objeto de análise por ocasião do presente estudo.

Porém, a própria Receita Federal do Brasil, mesmo à guisa de disciplinar o indigitado artigo 58 por meio da Instrução Normativa n. 1.753/2017, tratou de asseverar que “a aplicação do critério relativo à possibilidade de a entidade não receber a contraprestação a que tem direito na identificação do contrato (item 9.e do CPC 47)” reveste-se de método ou critério contábil que diverge da legislação tributária.

Tratando-se de método contábil que diverge da legislação tributária, como pretende querer crer a autoridade tributária, os contribuintes, ainda que deixem de realizar contabilmente o reconhecimento inicial de uma receita por ausência de expectativa de provável recebimento de caixa, não poderiam deixar de oferecer à tributação tal parcela.

Eis, portanto, nosso desafio neste breve estudo: avaliar em que medida os critérios contábeis de reconhecimento de receitas são convergentes, ou divergentes, das definições de receita bruta previstas na legislação tributária, com o fim de nos certificarmos sobre a correção da conclusão tida pela administração tributária.

4. “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.”

2 O RESULTADO CONTÁBIL COMO PONTO DE PARTIDA PARA A IDENTIFICAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL

O direito tributário tem se valido da juridicização da contabilidade pelo direito societário. A propósito, nessa seara do direito, como bem concluiu Antonio Lopo Martinez, a linguagem contábil presta um relevante papel, "[...] servindo, ao mesmo tempo, como meio de prova para a constituição dos fatos jurídicos tributários e como unidade de significação na estrutura da norma jurídica tributária"⁵. No que tange a esse último aspecto, "[...] é no critério quantitativo (*da regra-matriz de incidência tributária*) que a linguagem contábil se faz presente de modo mais marcante"⁶.

A afirmação *supra*, no que tange ao regime do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), não poderia ser mais oportuna, na medida em que o legislador tributário incorporou o regime contábil consagrado pelo direito societário, de modo que o lucro contábil antes da provisão do próprio imposto⁷ constitui o passo inicial do processo de apuração da base de cálculo do imposto de renda das empresas optantes ou obrigadas ao regime do lucro real. Com efeito, a base de cálculo nesse caso é mensurada a partir do lucro contábil, o qual se submeterá a ajustes (adições, exclusões e compensações) estabelecidos pela legislação do IRPJ (artigo 6º do Decreto-lei n. 1.598/1977⁸). Feitos tais ajustes, chega-se, enfim, ao lucro real ou lucro fiscal, base de cálculo do IRPJ.

Vê-se, portanto, que o legislador tributário juridicizou a contabilidade, por meio de remissão ao direito societário, razão pela qual o lucro contábil, apurado de acordo com a legislação comercial, é o ponto de partida para a apuração da base de cálculo do IRPJ.

Destarte, sendo a contabilidade o ponto de partida da base tributável do IRPJ, é imperativo concluir que o evento relativo à parcela considerada como de improvável recebimento somente será tributável se (e somente se) houver expressa determinação legal de ajuste ao lucro líquido (uma adição). Caso contrário (i.e., inexistindo expressa determinação para ajustar o lucro líquido), tal evento não deve compor o lucro real, na medida em que este é calculado a partir do resultado contábil, que, a teor do CPC 47 (assim como

-
5. MARTINEZ, Antonio Lopo. **A linguagem contábil no direito tributário**. 2002. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002. p. 120.
 6. MARTINEZ, Antonio Lopo. **A linguagem contábil no direito tributário**. 2002. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002. p. 121.
 7. *Resultado do exercício*, na expressão consagrada pela Lei das S.A. (Lei n. 6.404/1976), ou *lucro líquido do período*, pela legislação do IRPJ.
 8. "Art. 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária."

de seu antecessor CPC 30), não capta eventos dessa natureza no momento de reconhecimento inicial de receitas.

Em termos mais objetivos, se a lei tributária não dispuser de modo contrário expresso (regra excepcional), aplica-se a regra geral de recepção, para efeitos tributários, dos métodos e critérios contábeis vigentes à época da edição da Lei n. 12.973/2014 (sem prejuízo de eventual análise de incompatibilidade no plano das limitações constitucionais ao poder de tributar). Nesse sentido, Natanael Martins disserta:

[...] as regras contábeis então vigentes ao tempo de publicação da Lei n. 12.973/2014, que não tiveram específica regulação, como é o caso do CPC 30 que trata de receitas, estas, para todos os efeitos, terão direta aplicação na formulação de fatos contábeis de natureza tributária, salvo se a sua aplicação colidir com princípios maiores emergentes da Constituição Federal [...]º.

O mesmo raciocínio deve ser aplicado à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que, *ex vi* do artigo 2º da Lei n. 7.689/1988, também tem o resultado do exercício como ponto de partida para a apuração da base de cálculo.

No que diz respeito à contribuição ao PIS e à Cofins, também tem-se entendido que o ponto de partida para a mensuração da base tributável é a receita capturada pela contabilidade. Embora o *caput* do artigo 1º [Lei n. 10.637/2002 e Lei n. 10.833/2003] faça menção ao "[...] total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, *independentemente de sua denominação ou classificação contábil*" (a parte final poderia, *prima facie*, ensejar uma interpretação de que os critérios contábeis não são relevantes para mensuração dessas contribuições), o fato é que esse mesmo dispositivo faz menções a conceitos eminentemente contábeis (como é o exemplo de "[...] reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido [...]", constante da alínea "b" do inciso V).

Feitos esses comentários iniciais, a partir de agora nosso desafio é identificar se a lei tributária relativa a esses tributos federais contém, ou não, regra excepcional sobre o reconhecimento inicial (oferecimento à tributação) de eventos relativos à parcela considerada como de improvável recebimento.

9. MARTINS, Natanael. A Lei nº 12.973/2014 e o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas. In: RODRIGUES, Daniele Souto; MARTINS, Natanael (Coord.). **Tributação atual da renda**: estudo da Lei nº 12.973/2014 – da harmonização jurídico contábil à tributação de lucros no exterior. São Paulo: Noeses, 2015. p. 288.

Assim, a depender das análises apresentadas a seguir, poderemos chegar às seguintes conclusões:

- (a) o legislador tributário, ciente de que o ponto de partida da mensuração da base tributável (resultado contábil) não reconhece inicialmente como receita eventos relativos à parcela considerada como de improvável recebimento, regulou, de maneira específica, o reconhecimento inicial de receitas, exigindo o oferecimento à tributação dessa parcela por meio de ajuste ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, da base de cálculo da CSLL e da receita tributável pela contribuição ao PIS e pela Cofins; ou
- (b) o legislador tributário manteve-se inerte neste mister, de forma que a mensuração desses tributos federais não alcançaria os eventos relativos à parcela considerada como de improvável recebimento.

Aqui cabe a seguinte advertência: não se cuida de requestrar a tese assentada no Supremo Tribunal Federal, pela qual restou definido que as receitas inadimplidas compõem a base de cálculo da contribuição sobre a receita sob o regime de competência (RE 586.482). Isso porque o que se discute aqui – diferentemente das discussões havidas na Suprema Corte sobre o assunto – é o não reconhecimento contábil inicial de eventos em razão do improvável reconhecimento e o eventual tratamento dispensado pelo legislador ordinário ou eventual silêncio a esse respeito. A matéria que se discute aqui, portanto, sequer tem natureza constitucional. Estamos a analisar estritamente o plano da legislação ordinária ou, dito doutra forma, estamos a analisar se, à luz da legislação ordinária, os eventos relativos à parcela considerada como de improvável recebimento devem, ou não, ser oferecidos à tributação.

3 CONCEITO DE RECEITA BRUTA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

Pois bem. Começemos pelas definições de receita bruta constantes do Decreto-lei n. 1.598/1977, com redação conferida pela Lei n. 12.973/2014. O artigo 12 assim dispõe:

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.

Percebe-se que a lei apresenta duas espécies de definição: denotativa, assim considerada a indicação dos eventos que estão inseridos no conceito da expressão, e conotativa, apresentação das propriedades e das características que representam o objeto definido.

As definições denotativas constam dos incisos I a III, sendo o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço da prestação de serviços e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Já o inciso IV traz a definição conotativa de receita bruta, assim compreendida como aquela decorrente da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, daí sim trazendo propriedades e características do conceito da expressão. Essa mesma técnica legislativa é também encontrada no artigo 43 do Código Tributário Nacional, em que o inciso I ("produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos") traz definições denotativas de renda; e o inciso II (acréscimo patrimonial) abriga uma definição conotativa¹⁰.

Seja como for, quer-nos parecer que o dispositivo em tela do Decreto-lei n. 1.598/1977 tem outros propósitos alheios à regulamentação do reconhecimento inicial de receitas (por exemplo: é com base nesse artigo que se distinguem as receitas sujeitas à presunção de renda daquelas que comporão integralmente a base de cálculo das antecipações mensais do IRPJ e da CSLL).

Ademais, é de suma importância atentar para o fato de que a definição conotativa inserta no inciso IV pressupõe como elemento caracterizador da expressão "receita bruta" o ser "[...] *receita* da atividade ou objeto principal [...]". Ora, não há que se falar em *receita* sem probabilidade de recebimento da contraprestação, a teor do que já dispunha o CPC 30 (critério mantido pelo CPC 47) e de plena ciência do legislador por ocasião da Lei n. 12.973/2014.

Dito isso, não há como conceber que as definições denotativas constantes dos incisos I a III sejam interpretadas sem tal propriedade (reitere-se: o de ser uma *receita*, assim compreendidos aqueles eventos em que está presente o provável recebimento da contraprestação). Noutros termos: para fins de interpretação do artigo 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, compreende-se como receita bruta tributável "o produto da venda de bens" desde que disponha das propriedades contidas na definição conotativa do inciso IV, dentre elas o ser *receita* (= com provável recebimento da contraprestação). Não há como compreender os incisos I a III isoladamente do inciso IV. Do contrário, chegaríamos a uma *non sense* interpretação de que apenas as receitas brutas do inciso IV não teriam de

10. Cf. MOSQUERA, Roberto Quiroga. **O conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza**. 1996. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1996. p. 51.

se submeter à tributação, mesmo não havendo probabilidade de recebimento da contraprestação.

Assim, somos da opinião de que o dispositivo em voga (artigo 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977) não tem vocação para ser considerado como uma disciplina do reconhecimento inicial de receitas. Tivesse o legislador ordinário essa intenção, teria de ir muito mais além (até porque tinha plena ciência da exigência constante desde o CPC 30 relativa ao provável recebimento da contraprestação).

4 DISCIPLINA DE PERDAS NO RECONHECIMENTO DE CRÉDITO

A legislação do IRPJ e da CSLL disciplina, a partir do artigo 9º da Lei n. 9.430/1996, as chamadas "perdas no recebimento de créditos". Em breve resumo, como medida de justiça fiscal, permite-se que os contribuintes reconheçam como despesa os valores de créditos inadimplidos, desde que atendidas algumas condições de tempo e de procedimentos.

Em face disso, poder-se-ia alegar que, em razão de a legislação já prever um regime específico para créditos inadimplidos, os eventos relativos à parcela considerada como de improvável recebimento não poderiam receber tratamento diverso daquele conferido pela Lei n. 9.430/1996, devendo haver o reconhecimento inicial da receita e, em caso de inadimplência, atentar às condições previstas nessa disciplina específica para aproveitar eventual despesa dedutível.

Não somos dessa opinião.

O pressuposto da aplicação da disciplina atinente às chamadas "perdas no recebimento de crédito" é o reconhecimento inicial como receita (tendo por contrapartida um "crédito" no ativo), portanto, desde que, de largada, a entidade tenha tido provável expectativa de recebimento da contraprestação. Porém, no caso dos eventos relativos à parcela considerada como de improvável recebimento, não há sequer crédito sob as perspectivas societária/contábil (vide o *caput* do art. 9º: "As perdas no recebimento de *créditos* decorrentes das atividades [...]").

Vale ressaltar, uma vez mais, que os eventos relativos à parcela considerada como de improvável recebimento não sobreviveram à avaliação contábil na primeira etapa – a do reconhecimento inicial.

Assim, quisesse o legislador tributário aplicar o regime da Lei n. 9.430/1996 aos eventos relativos à parcela considerada como de improvável recebimento, teria de fazê-lo expressamente, de modo que, assim como no tópico anterior, não vislumbramos vocação desse regime para ser considerado como uma disciplina do reconhecimento inicial de receitas.

5 DISCIPLINA DE OMISSÃO DE RECEITA

Os artigos 293 *usque* 300 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto n. 9.580/2018, disciplinam a omissão de receita pelos contribuintes.

As hipóteses do artigo 293 (saldo credor de caixa, falta de escrituração de pagamentos, manutenção no passivo de obrigações já quitadas) dispõem sobre a omissão de receita identificada por indícios de receita efetivamente recebida e não escriturada como tal na contabilidade. Mais uma vez não se identifica neste dispositivo vocação para ser o disciplinador do reconhecimento inicial de receitas, até porque se trata de hipótese essencialmente distinta do evento relativo à parcela considerada como de improvável recebimento; a hipótese do artigo 293 é de efetivo recebimento de receita sem oferecimento à tributação. A hipótese do artigo seguinte (294 – suprimento de caixa) segue a mesma linha.

Também não há que se falar no artigo 295 (falta de emissão de nota fiscal), na medida em que a ausência de expectativa de provável recebimento da contraprestação em nada deve influenciar a realização de obrigações acessórias relativas aos tributos estaduais ou municipais sobre circulação de mercadoria e prestação de serviços de qualquer natureza.

Já os artigos 296 *usque* 298 dispõem sobre a metodologia aplicável para arbitrar omissão de receita, tendo por pressuposto indícios de tal omissão de receita. Nada parecido com o tema ora em debate, sobre o reconhecimento inicial de receitas. Por fim, nem se diga sobre o artigo 299, relativo à omissão de receita a partir de depósitos bancários (cujo pressuposto é o efetivo recebimento da contraprestação).

Como se denota facilmente, nenhum desses dispositivos tem vocação para ser o disciplinador do reconhecimento inicial de receitas.

6 ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL

Desde abril de 2019, o artigo 26 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017, que dispõe sobre a determinação e o pagamento do IRPJ, da CSLL e disciplina o tratamento tributário da contribuição para o PIS e da Cofins no que se refere às alterações introduzidas pela Lei n. 12.973/2014, vige acrescido do seguinte entendimento:

Art. 26 [...]

§ 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.

Ao que parece, as autoridades fiscais querem crer que se deve oferecer à tributação os eventos relacionados à parcela considerada como de improvável recebimento, desde que configurada disponibilidade jurídica e econômica¹¹. Trata-se, por óbvio, de remissão à definição de renda constante do artigo 43 do Código Tributário Nacional (CTN), o que nos faz acreditar que, no entendimento da Receita Federal, seria esse dispositivo (artigo 43 do CTN) a base legal para exigir tributação sobre tal parcela, ainda que, sob a perspectiva contábil/societária, não esteja configurada receita.

Não comungamos desse entendimento.

Tenha-se em mente que o CTN faz as vezes de lei complementar, que, a teor do artigo 146 da Constituição Federal, deve estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Tal competência não se confunde com a de instituir tributos, a cargo da legislação ordinária de cada ente da Federação. Conforme leciona Roque Antonio Carrazza:

Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. [...]

Tal lei é, no mais das vezes, como vimos em capítulo anterior, ordinária. Dizemos no mais das vezes porque, com a nova Carta Suprema, os empréstimos compulsórios (indubitavelmente tributos federais) e os impostos da competência residual da União devem ser criados ou aumentados por intermédio de lei complementar¹². (grifos nossos).

Dito de outra forma, o CTN, embora deva estabelecer normas gerais sobre fato gerador e base de cálculo dos tributos, não é o veículo normativo próprio para instituir tributos. Sendo assim, não há como admitir o artigo 43 do CTN

11. Tradicionalmente, à expressão *disponibilidade jurídica* tem-se atribuído o significado de aquisição do direito à renda, ainda que sem sua realização em caixa ou em bens suscetíveis de realização em caixa. Já *disponibilidade econômica* estaria afeta ao próprio recebimento em caixa ou em bens suscetíveis de realização em caixa.

12. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 437.

como supedâneo legal para exigência da tributação de eventos relacionados à parcela considerada como de improvável recebimento.

Ora, ainda que se considere presente disponibilidade jurídica de renda nos eventos relacionados à parcela considerada como de improvável recebimento, o máximo que se poderia admitir seria que o CTN teria autorizado a lei ordinária a exercer tal competência tributária; no entanto, se o legislador ordinário não o fez (como é o caso em voga, conforme demonstramos alhures), o CTN não pode servir de base legal para tanto.

Admitir que o artigo 43 do CTN, a despeito de inexistir o exercício da competência pelo legislador ordinário, é base legal para o oferecimento à tributação dos eventos relacionados à parcela considerada como de improvável recebimento seria o mesmo que admitir, por exemplo, que os municípios poderiam exigir ISS, à míngua de lei local, apenas porque tal imposto foi disciplinado pela Lei Complementar n. 116/2003.

Trata-se, portanto, em nossa visão, de evento abrangido pela competência tributária da União (se considerarmos presente a disponibilidade jurídica de renda), mas não exercida plenamente pelo ente federativo¹³.

7 CONCLUSÕES

O presente estudo teve por objeto a análise tributária de uma das condições impostas – tanto pelo já revogado CPC 30, quanto pelo vigente CPC 47 – para o reconhecimento inicial de uma receita: a expectativa de provável recebimento da contraprestação. Sem o atendimento dessa condição, não há reconhecimento contábil inicial de uma receita sob as perspectivas societária/contábil.

Sabe-se que os resultados apurados de acordo com os critérios contábeis admitidos pela legislação societária são o ponto de partida da base tributável do IRPJ. Assim, torna-se imperativo concluir que o evento relativo à parcela considerada como de improvável recebimento somente será tributável se (e somente se) houver expressa determinação legal de ajuste ao lucro líquido (uma adição). Caso contrário (i.e., inexistindo expressa determinação para ajustar o lucro líquido), tal evento não deve compor o lucro real, na medida em que este é calculado a partir do resultado contábil, que, a teor do CPC 47 (assim como

13. Aliás, vale lembrar que a competência para instituir tributos é facultativa: "Na opinião sedimentada da dogmática juridico-tributária, a competência para instituir tributo (como norma geral e abstrata) é facultativa, na medida em que os órgãos das diferentes pessoas políticas possuem, em regra – exceção para o ICMS –, a permissão bilateral de criar ou não o gravame" (MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 282).

de seu antecessor, CPC 30), não capta eventos dessa natureza no momento de reconhecimento inicial de receitas. O mesmo se diga em relação à CSLL, à contribuição ao PIS e à Cofins.

Isso posto, apenas duas hipóteses são possíveis: (i) ou o legislador tributário regula, de maneira específica, o reconhecimento inicial de receitas, exigindo o oferecimento à tributação dessa parcela por meio de ajuste ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real, da base de cálculo da CSLL e da receita tributável pela contribuição ao PIS e pela Cofins; (ii) ou o legislador tributário mantém-se inerte neste mister, de forma que a mensuração desses tributos federais não alcançaria os eventos relativos à parcela considerada como de improvável recebimento.

A partir de análise sobre as definições de receita bruta constantes do Decreto-lei n. 1.598/1977, das regras de perdas no recebimento de crédito e de omissão de receita, chegamos à conclusão de que o legislador tributário federal não disciplinou, especificamente, os critérios de reconhecimento inicial de receitas, de forma que prevalecem, por remissão da lei tributária às normas societária/contábil, os critérios contábeis insertos no CPC 30 (repetidos no CPC 47), dentre os quais a exigência de que a administração, para reconhecimento inicial de receita, tenha expectativa provável de recebimento da contraprestação.

8 REFERÊNCIAS

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

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

COELHO, Cláudio Ulysses Ferreira; LINS, Luiz dos Santos. **Teoria da contabilidade**: abordagem contextual, histórica e gerencial. São Paulo: Atlas, 2010.

CUNHA, Fábio Lima da. A contabilidade juridicizada: a universalidade de relações jurídicas e a perspectiva de patrimônio no novo padrão contábil brasileiro. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

_____. **Imposto de Renda Pessoa Jurídica & Contabilidade**: confronto entre o conceito de renda e o lucro contábil. Curitiba: Juruá, 2018.

FLORES, Eduardo; MARTINS, Eliseu; BRAUNBECK, Guilherme Oscar. Nada de novo no *front*: a constante busca pelo adequado reconhecimento contábil de receitas. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, jan./jun. 2019.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; GELBCKE, Ernesto Rubens; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade das sociedades por ações**: aplicável às demais sociedades. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2018.

MARTINEZ, Antonio Lopo. **A linguagem contábil no Direito Tributário**. 2002. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2002.

MARTINS, Natanael. A Lei nº 12.973/2014 e o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas. In: RODRIGUES, Daniele Souto; MARTINS, Natanael (Coord.). **Tributação atual da renda**: estudo da Lei nº 12.973/2014 – da harmonização jurídico contábil à tributação de lucros no exterior. São Paulo: Noeses, 2015.

MENDONÇA, Cristiane. **Competência tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

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

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **O conceito constitucional de renda e proventos de qualquer natureza**. 1996. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1996.

_____; LOPES, Alexandro Broedel. O direito contábil – fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

_____; SCHOUERI, Luís Eduardo. **Manual da tributação direta da renda**. São Paulo: IBDT, 2020.

NEVES, Marcelo. Pesquisa interdisciplinar no Brasil: o paradoxo da interdisciplinaridade. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, Porto Alegre, n. 1, 2003.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto sobre a renda**: pessoas jurídicas. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. I.