

RECONHECIMENTO DE RECEITAS NO IFRS 15 / CPC 47: IMPACTOS TRIBUTÁRIOS NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA E DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ICMS E ISS

Roberto Biava Junior

Doutor e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Controladoria/Ciências Contábeis pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Bacharel em Direito pela Universidade de São Paulo (USP) e em Administração de Empresas pela Fundação Getúlio Vargas de São Paulo (FGV/SP). Bacharelado em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo (USP). Professor de Especialização/MBA na área Contábil/Tributária no Senac-SP, Fipecafi, Fundace, dentre outras instituições. Auditor Fiscal de Rendas do Estado de São Paulo. Ex-juiz do Tribunal de Impostos e Taxas.

Alexandre Evaristo Pinto

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário na Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo (USP). Pós-graduado em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade de São Paulo (USP). Coordenador do MBA em IFRS da Fipecafi. Professor no Mestrado Profissional em Controladoria e Finanças da Fipecafi. Professor no Curso de Pós-graduação em Direito Tributário do IBDT. Conselheiro Julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT) e do Conselho Municipal de Tributos.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Desafios no processo de convergência ao padrão contábil internacional (IFRS) 3 Da falta de "neutralidade tributária" nas legislações tributárias estaduais e municipais no contexto pré-CPC 47 4 Do reconhecimento de receita no CPC 47 5 Impactos tributários do CPC 47 no âmbito da tributação indireta 6 Considerações finais 7 Referências.

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo examinar o tratamento contábil e tributário do reconhecimento contábil de receitas com a edição do CPC 47 e seus reflexos sobre a tributação indireta. Para tanto, os autores analisam as normas contábeis relativas ao reconhecimento de receita, bem como as normas tributárias acerca da tributação indireta, sobretudo no que tange ao potencial de conflito de competência entre ICMS e ISS.

PALAVRAS-CHAVE: Reconhecimento da receita. CPC 47. Tributação indireta. Conflito de competência ICMS x ISS.

1 INTRODUÇÃO

O cerne principal do presente artigo é discutir se as regras de reconhecimento contábil de receitas inseridas em nosso ordenamento jurídico pelo Pronunciamento Contábil n. 47 "Receita de Contrato com Cliente" (CPC 47) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que se fundamentou na norma contábil internacional n. 15 "*Revenue with Contracts with Customers*" (IFRS 15) do "*International Accounting Standards Board*" (IASB), trazem impactos tributários no âmbito da tributação indireta brasileira, sobretudo no potencial conflito de competência entre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e o Imposto sobre Serviços (ISS), o primeiro de competência dos Estados e do Distrito Federal e o segundo de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

Ainda que no âmbito dos tributos federais haja uma regulamentação mais clara acerca da neutralidade tributária das alterações de critérios contábeis posteriores à edição da Lei n. 12.973/2014, sendo que há inclusive previsão expressa nas Instruções Normativas RFB n. 1.753/2017 e n. 1.771/2017 dos ajustes a serem feitos em decorrência da adoção do CPC 47, há carência de debates mais aprofundados sobre os impactos das normas contábeis no padrão IFRS sobre a tributação indireta; especialmente em relação a tributos estaduais e municipais, embora já mereçam ser mencionados os seguintes artigos: "O ICMS e a nova contabilidade", de Adolpho Bergamini¹; e "O CPC n. 47 e o conflito de competência entre os tributos estaduais e municipais sobre bens e serviços (ICMS e ISS)", de Rinaldo Braga, Arthur Pitman e Fabio Pereira da Silva², ambos publicados na **Revista de Direito Contábil Fiscal**.

Para atingir a sua finalidade, o presente artigo está dividido nas seguintes seções: (i) desafios no processo de convergência ao padrão contábil internacional (IFRS); (ii) da falta de "neutralidade tributária" nas legislações tributárias estaduais e municipais no contexto pré-CPC 47; (iii) do reconhecimento de receita no CPC 47; e (iv) impactos tributários do CPC 47 no âmbito da tributação indireta.

-
1. BERGAMINI, Adolpho. O ICMS e a nova contabilidade. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, jul./dez. 2019.
 2. BRAGA, Rinaldo; PITMAN, Arthur; SILVA, Fabio Pereira. O CPC n. 47 e o conflito de competência entre os tributos estaduais e municipais sobre bens e serviços (ICMS e ISS). **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, jul./dez. 2019.

2 DESAFIOS NO PROCESSO DE CONVERGÊNCIA AO PADRÃO CONTÁBIL INTERNACIONAL (IFRS)

Como lecionam Alexandro Broedel Lopes e Roberto Quiroga Mosquera³, "o processo contábil nada mais é do que uma forma de interpretar (reconhecer e mensurar) e retratar (evidenciar) a realidade", uma vez que os fatos econômicos precisam ser interpretados para adentrar às demonstrações contábeis, processo interpretativo este já denominado por Fábio Konder Comparato⁴, no clássico **A natureza jurídica do balanço**, como "política do balanço".

Eliseu Martins e Alexandro Broedel Lopes⁵ asseveram que as etapas do processo contábil (reconhecimento, mensuração e evidenciação) são influenciadas também pelo regime jurídico de cada país, sendo que nos países de tradição romana (como o Brasil) há uma tendência de se ter um processo de regulamentação normativa mais intensa da contabilidade e a etapa de reconhecimento contábil é mais influenciada pelos conceitos legais (direito civil). Por sua vez, nos países da *common law* (de direito consuetudinário) há uma tendência de a contabilidade levar mais em conta a essência econômica (princípio da essência econômica sobre a forma).

Ao analisar as demonstrações financeiras de 2008 e 2009 de companhias abertas de oito países, Christopher Nobes⁶ concluiu que a classificação dual (notadamente entre países da Europa continental e países "anglo-saxônicos") proposta na década de 1980 ainda continuava válida, mesmo após a implementação do padrão contábil internacional (IFRS). É mencionado, inclusive, que o padrão internacional de contabilidade (IFRS) sempre é adaptado a cada país, já que, no geral, as legislações nacionais exigem que esse padrão internacional seja convertido para a lei societária do próprio país, de modo que as diferenças culturais, de forma de financiamento das empresas e até mesmo de regimes

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

4. Para Fábio Konder Comparato, o balanço contábil (a contabilidade) é uma interpretação, uma tradução dos fatos econômicos que não adentram diretamente aos livros contábeis, mas sim são traduzidos em conceitos e valores previamente estimados e valorados de acordo com os objetivos específicos da ciência contábil (Cf. COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio e pareceres de direito empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1977. p. 32).

5. LOPES, Alexandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005. p. 53.

6. NOBES, Christopher. IFRS Practices and the Persistence of Accounting System Classification. **Abacus**, v. 47, n. 3, p. 267-283, 2011.

jurídicos diferentes entre esses dois grupos de países (*common law* e *code law*) influenciam o padrão contábil.

Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Alexsandro Broedel Lopes⁷ lembram que a contabilidade pode ter várias facetas (sem adotar totalmente uma delas), ou vários enfoques, de acordo com a teoria da contabilidade de Hendriksen e Van Breda⁸, enfatizando os enfoques fiscal, legal, ético, econômico e diversos outros (comportamental, estrutural etc.). Assim, os referidos autores apontam que o enfoque fiscal é o mais avesso à verdadeira ciência contábil, visto que direciona a confecção dos balanços para as necessidades das autoridades fiscais, e que esse enfoque contábil foi predominante nos países da Europa Continental e até mesmo na Alemanha (que tendia a prestigiar mais os credores), de modo que tal enfoque chegou a produzir aberrações contábeis nas demonstrações financeiras brasileiras, como, por exemplo, a depreciação total de ativos que seguem gerando valores relevantes de rendimentos.

Após importantes alterações das leis societárias (Leis n. 11.638/2007 e n. 11.941/2009) e fiscais (com a conversão da Medida Provisória n. 627/2013 na Lei n. 12.973/2014), e com relevantes alterações da relação entre o direito tributário e a contabilidade, o que se visou no Brasil foi uma reforma societária de modo a se buscar a libertação da "contabilidade" das amarrações das normas tributárias em um cenário pós-convergência contábil internacional.

Tal preocupação se mostra explicitamente no prefácio da Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro do CPC, também conhecido como CPC 00, que assim dispõe:

As demonstrações contábeis são preparadas e apresentadas para usuários externos em geral, tendo em vista suas finalidades distintas e necessidades diversas. Governos, **órgãos reguladores ou autoridades fiscais, por exemplo, podem especificamente determinar exigências para atender a seus próprios fins. Essas exigências, no entanto, não devem afetar as demonstrações contábeis preparadas segundo esta Estrutura Conceitual.** Demonstrações contábeis preparadas sob a égide desta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões e avaliações por parte dos usuários em geral, não

-
7. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; LOPES, Alexsandro Broedel. Os vários enfoques da contabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Org.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamientos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 349-352.
 8. HENDRICKSEN, Eldo S.; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários.

Portanto, o novo padrão de contabilidade reconhece de plano que o direito tributário pode estabelecer normas divergentes da ciência contábil e do direito societário, mas apenas para fins tributários. Aliás, justamente pelo fato de que a contabilidade não quer ser afetada (ou contaminada) por regras fiscais é que em sua estrutura conceitual é mencionado que o direito tributário pode estabelecer normas diversas quando desejar, mas não deve alterar as exigências e o conteúdo das demonstrações contábeis elaboradas de acordo com as regras e princípios contábeis.

Roberto Biava⁹ pontua que no Brasil a contabilidade sempre foi orientada para os seguintes usuários: credores (instituições financeiras financiadoras); poucos sócios (que muitas vezes são sócios fundadores e de empresas familiares que detêm o controle da sociedade); e as autoridades fiscais. Desse modo, a adoção do padrão contábil internacional IFRS acaba por revolucionar a estrutura formal da contabilidade brasileira, dado que insere no Brasil um padrão de contabilidade que está mais orientado aos investidores, sobretudo porque adota práticas baseadas em países com mercado de capital mais desenvolvido.

Alexsandro Broedel Lopes e Eliseu Martins¹⁰ destacam que a própria Lei n. 6.404/1976 já tinha objetivos similares com o que se verificou recentemente em relação aos novos padrões contábeis internacionais (IFRS): ou seja, antes da Lei das Sociedades por Ações de 1976, a contabilidade brasileira era ainda mais formalista e mais influenciável pelas autoridades tributárias, sendo que a lei do anonimato de 1976 trouxe ao Brasil um modelo contábil que era mais próximo do norte-americano e teve o fim de justamente propiciar um avanço no mercado de capitais.

Outro dado importante é que já havia uma tendência internacional de convergência dos padrões contábeis a um padrão internacional dentro da Europa, cujo padrão determinante foi aquele instituído pelo IASB, que é basicamente o padrão obrigatoriamente adotado na Europa¹¹ para as companhias abertas desde 2005. Ou seja, antes de 2005, dentro da própria Comunidade Europeia havia

-
9. BIAVA JÚNIOR, Roberto. **As funções da contabilidade no ICMS brasileiro**: os impactos da convergência às normas contábeis internacionais e do projeto SPED – Sistema Público de Escrituração Digital. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. p. 53.
 10. LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005. p. 123-126.
 11. E.U. Regulation 1602/2002.

grandes entraves em termos da comparabilidade de balanços entre as empresas europeias (companhias abertas), por adotarem padrões contábeis bastante distintos.

No Brasil também houve o consenso de que as normas contábeis brasileiras (BR GAAP) deveriam se adequar ao padrão internacional de contabilidade (IFRS) elaborado pelo IASB, o que se deu juridicamente, por meio da edição das Leis n. 11.638/2007 e n. 11.941/2009.

Também, como assinala Edison Carlos Fernandes¹² é atualmente indiscutível a necessidade de observância das normas jurídico-contábeis conforme as Leis n. 11.638/2007 e n. 11.941/2009, que estabeleceram o novo padrão regulatório contábil brasileiro, sendo que sobre essas bases se estruturam as normas jurídicas contábeis por expressa delegação legal, e que são expedidas principalmente pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Neste âmbito de normas infralegais, ganha destaque especialmente a disciplina contábil regida pelo CPC¹³, cuja manifestação, após aprovada pelo CFC, CVM ou outro órgão regulador, passa a ser de observância obrigatória para todas as empresas que estejam sujeitas àquele órgão. No caso específico do CFC, vale ressaltar que ele é órgão que normatiza e fiscaliza a profissão contábil, de modo que todos os preparadores de demonstrações contábeis estão a ele sujeitos, o que implica que as normas do CPC aprovadas pelo CFC acabam sendo obrigatórias para todos os tipos societários e empresas de todos os portes.

A criação do CPC visou a seguir o modelo internacional de produção de normas contábeis com a participação de preparadores da informação contábil (empresas e profissionais da área), auditores independentes, analistas, usuários da informação contábil, e inclusive, membros da academia. No Brasil se optou por seguir este fluxo: o CPC, após discussão com as diversas entidades envolvidas, emite o seu Pronunciamento Técnico, sendo que, após isto, os órgãos reguladores (especialmente o CFC, CVM, Bacen, Susep, dentre outros) emitem uma resolução determinando a aprovação daquele pronunciamento do CPC na esfera de sua competência.

12. FERNANDES, Edison Carlos. Nascimento, vida e morte do regime tributário de transição – RTT. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Org.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 129-131.

13. Criado pela Resolução n. 1.055/2005 do CFC.

3 DA FALTA DE “NEUTRALIDADE TRIBUTÁRIA” NAS LEGISLAÇÕES TRIBUTÁRIAS ESTADUAIS E MUNICIPAIS NO CONTEXTO PRÉ-CPC 47

Segundo a Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro do CPC, o objetivo das demonstrações contábeis é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que sejam úteis a investidores e credores, em geral¹⁴. Em complemento a esse conceito normativo, os Professores Eliseu Martins e Alexsandro Broedel Lopes¹⁵ apontam que “a relevância da informação contábil, do ponto de vista econômico e informacional, reside em sua capacidade de prever fluxos de caixa futuros”.

Em outras palavras, as informações contidas nas demonstrações contábeis têm por objetivo principal refletir os benefícios econômicos futuros oriundos das atividades empresariais, tendo uma nítida função preditiva e calcada no princípio da essência econômica sobre a forma jurídica. Como advertem Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins, Ernesto Rubens Gelbcke e Ariovaldo dos Santos¹⁶, as normas internacionais de contabilidade do IASB, implementadas no Brasil pelo CPC, têm como suas principais características: (i) serem baseadas na essência sobre a forma (o contador deve atentar mais à essência econômica dos fatos, do que aos documentos formais); e (ii) darem maior importância aos conceitos de controle, de obtenção de benefícios e de incorrência em riscos do que à propriedade jurídica para registro de ativos, passivos, receitas e despesas.

Desse modo, com o advento dessa nova contabilidade internacional, internalizada no Brasil pelos pronunciamentos do CPC, novos critérios contábeis mais aderentes com a essência econômica adentram na contabilidade brasileira, tais como: (i) o uso do conceito de valor justo em contraposição ao tradicional custo histórico para alguns ativos específicos; (ii) o uso do ajuste a valor presente como obrigatório para alguns itens de ativo e passivo (procurando segregar as

14. Pronunciamento CPC 00 (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro:

“Objetivo, utilidade e limitações do relatório contábil-financeiro de propósito geral
OB2. O objetivo do relatório contábil-financeiro de propósito geral é fornecer informações contábil-financeiras acerca da entidade que reporta essa informação (*reporting entity*) que sejam úteis a investidores existentes e em potencial, a credores por empréstimos e a outros credores, quando da tomada decisão ligada ao fornecimento de recursos para a entidade. Essas decisões envolvem comprar, vender ou manter participações em instrumentos patrimoniais e em instrumentos de dívida, e a oferecer ou disponibilizar empréstimos ou outras formas de crédito”.

15. LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005. p. 65.

16. IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010. p. 21-23.

receitas da atividade empresarial daquelas meramente financeiras, independentemente da forma jurídica); (iii) a utilização do conceito de propriedade econômica em detrimento da propriedade jurídica (como, por exemplo, na nova forma de contratos de arrendamento); (iv) a utilização do conceito de vida útil econômica nas depreciações em contraposição aos prazos determinados pela legislação tributária.

Diante de tais alterações contábeis relevantes, houve naturalmente nas autoridades fiscais um grande grau de desconfiança em relação ao novo padrão contábil, que abriria uma maior margem para análise e subjetivismo por parte das empresas e contadores. Isto evidentemente é explicado pelo distinto papel que exercem as autoridades tributárias, visto que o direito tributário se assenta em critérios objetivos de certeza quanto à ocorrência e à mensuração dos "fatos geradores" dos tributos, uma vez que todos os elementos essenciais dos tributos têm de estar devidamente descritos legalmente na regra-matriz de incidência tributária de cada tributo.

Assim, é natural que as autoridades fiscais promovam mudanças na legislação tributária que busquem a chamada "neutralidade fiscal", afastando os subjetivismos do novo padrão contábil, por meio de ajustes que busquem anular os principais efeitos promovidos pelo novo padrão contábil que pudessem causar algum impacto tributário nos tributos diretos ou indiretos. Dessa forma, é bastante diverso o objetivo da contabilidade tributária (ou "balanço fiscal") se comparado ao da contabilidade financeira ou "balanço contábil" (não apenas para fins do imposto de renda, mas para os tributos, em geral), pois o foco do direito tributário é retrospectivo, estando preocupado com a mensuração da renda já auferida e com o reconhecimento conservador das receitas de vendas auferidas para os tributos indiretos, de maneira razoavelmente segura e objetiva, tendo em vista a constituição de um crédito tributário.

Uma questão essencial a ser analisada conceitualmente e na prática é se o ICMS e o ISS estariam ou não garantidos pelo chamado princípio da "neutralidade tributária" ou se sua tributação sofreria alguns efeitos com os novos critérios contábeis, uma vez que a Lei n. 11.941/2009 disciplinou a neutralidade apenas aos tributos federais (principalmente imposto de renda – lucro real –, e também estendendo esses efeitos à CSLL, ao PIS e à Cofins); e que o ICMS e o ISS não tiveram seus efeitos tributários tratados ou anulados na Lei Federal n. 12.973/2014 nem em nenhuma legislação complementar específica de ICMS e ISS.

Ainda no contexto pré-CPC 47 essa preocupação estava presente para alguns autores, de modo que, em tese de doutorado de 2017, Roberto Biava¹⁷ analisava os efeitos tributários no ICMS da convergência da contabilidade brasileira para o padrão IFRS e que poderiam impactar as entidades empresariais e os Fiscos estaduais.

Isso porque a adoção do IFRS trouxe um enfoque mais econômico para a contabilidade e em alguns casos já havia a dissociação entre os valores contidos nos documentos fiscais e os valores a serem contabilizados.

Nessa linha, um exemplo no contexto pré-CPC 47 foi a introdução do mecanismo contábil do Ajuste a Valor Presente (AVP), pelo qual passou-se a ter uma dissociação entre os valores do preço do contrato de compra e venda a prazo e o valor da receita bruta contabilizada. Por exemplo: o contrato de compra e venda a prazo prevê o pagamento de R\$ 120.000 parcelado em 12 meses, e pela aplicação do ajuste a valor presente, a receita contabilizada à vista poderá ser de R\$ 100.000, com o reconhecimento ao longo do período dos R\$ 20.000 a título de receita financeira (juros) ao longo do tempo.

Dito de outra forma, a contabilidade volta-se mais para a essência econômica da operação, procurando demonstrar qual a receita atrelada ao negócio ou à operação daquela empresa comercial; e quais receitas têm natureza ou essência financeira.

Nesse contexto, Adolpho Bergamini¹⁸ já se posicionava no sentido de que o montante do ajuste a valor presente não deveria fazer parte do preço para fins de incidência do ICMS com fundamento na essência econômica de receita financeira, que é explicitada pelas normas contábeis.

Indo para outro exemplo controverso, na hipótese de concessões públicas em que há a aquisição de bens tangíveis por concessionário, é importante notar que a Interpretação Técnica n. 01 "Contratos de Concessões" (ICPC 01) do CPC dispõe que as concessões são registradas pelo concessionário como Ativo Intangível ou Ativo Financeiro, a depender das características específicas de remuneração do concessionário. Para fins de ICMS, surge a discussão acerca da possibilidade ou não da tomada de créditos sobre as aquisições de bens tangíveis, tendo em vista que tais bens não são registrados como Ativo Imobilizado da concessionária, visto que não há a propriedade jurídica de tais bens.

17. Cf. BIAVA JÚNIOR, Roberto. **As funções da contabilidade no ICMS brasileiro**: os impactos da convergência às normas contábeis internacionais e do projeto SPED – Sistema Público de Escrituração Digital. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

18. BERGAMINI, Adolpho. O ICMS e a nova contabilidade. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 24, jul./dez. 2019.

Nesse caso, Adolpho Bergamini¹⁹ defende que a destinação dada ao bem é um dos principais requisitos para o crédito de ICMS sobre o Ativo Imobilizado, de modo que seria legítima a apropriação de tais créditos.

A partir desses dois exemplos, resta claro que uma nova evidenciação contábil sobre a natureza econômica de receitas ou ativos já causava uma discussão sobre a abrangência da tributação do ICMS. Todavia, a adoção do CPC 47 sobre reconhecimento de receitas certamente traz um impacto ainda maior de discussão, especialmente nas legislações tributárias estaduais e municipais, conforme veremos em seguida.

4 DO RECONHECIMENTO DE RECEITA NO CPC 47

O CPC 47²⁰ foi editado com o intuito de estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente.

A referida norma contábil parte do princípio básico (ou espírito da norma contábil) de que a entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes em um montante que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços, sendo que ainda que a norma seja voltada à contabilização de contrato individual com o cliente, ela pode ser aplicada a uma carteira de contratos (ou de obrigações de *performance*) com características similares.

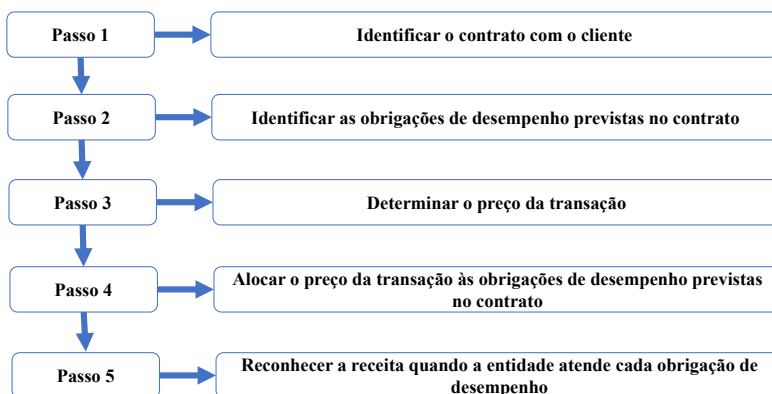
Como costuma frisar Fernando Dal-Ri Murcia em suas aulas na FEA/USP sobre o tema, o princípio básico dessa norma contábil é voltado para os advérbios: (a) **quando**: a receita só é reconhecida no momento das transferências de bens ou serviços, com seus riscos e benefícios associados; e (b) **quanto**: o reconhecimento da receita deve estar atrelado a um valor que reflita a contraprestação do valor a receber.

Uma das maiores inovações trazidas no CPC 47 foi o modelo denominado de cinco etapas para reconhecimento de receitas, tal qual pode ser resumido na figura abaixo:

19. BERGAMINI, Adolpho. O ICMS e a nova contabilidade. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 40, jul./dez. 2019.

20. Itens 1 a 4 do Pronunciamento Técnico CPC 47.

Figura 1 – Modelo de cinco etapas (CPC 47) para reconhecimento de receitas



Fonte: Elaborado com base no material de aula da disciplina "Tópicos de Contabilidade Internacional" do Prof. Fernando Dal-Ri Murcia (FEA/USP).

Basicamente, em uma primeira etapa de identificação do contrato²¹, a entidade deve contabilizar os efeitos de um contrato com um cliente quando, cumulativamente, os seguintes critérios forem atendidos: (i) as partes do contrato aprovarem o contrato e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações; (ii) a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos; (iii) a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos; (iv) o contrato possuir substância comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou o valor dos fluxos de caixa futuros da entidade se modifiquem como resultado do contrato); e (v) for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente.

É curioso notar que já chama a atenção nessa primeira etapa a necessidade de identificação de direitos relativos a bens e serviços a serem transferidos.

21. A leitura dos itens 10 e 11 do Pronunciamento Técnico CPC 47 sugere que o conceito de contrato adotado pela norma contábil é um conceito muito mais econômico do que o conceito jurídico legal do Código Civil. Pelo item 10, "Contrato é um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis. A exigibilidade dos direitos e obrigações em contrato é matéria legal. Contratos podem ser escritos, verbais ou sugeridos pelas práticas usuais de negócios da entidade". Ademais, por exemplo, pela norma contábil no item 12, um contrato não existe para fins do CPC 47 se cada parte do contrato tiver o direito incondicional (*enforceable right*) de rescindir inteiramente o contrato não cumprido, sem compensar as outras partes.

Percebe-se claramente que a norma contábil não se apega à conceituação formal de contrato para o direito civil ou comercial. Assim, por exemplo, um contrato de compra e venda mercantil que preveja a venda de uma máquina com a obrigação contratual de manutenção por um certo período de tempo deve identificar a entrega do bem e o serviço de manutenção que normalmente ocorrerá posteriormente. Ocorre que tradicionalmente pela legislação tributária e pelas obrigações acessórias haverá a emissão de uma nota fiscal pelo valor total da venda da máquina, muitas vezes incluindo os serviços de manutenção dentro do preço da mercadoria. Contudo, de acordo com o CPC 47, o reconhecimento das receitas pela entrega do bem e a prestação de serviços ocorrerão em momentos distintos.

Justamente nessa segunda etapa²² a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos em contrato com o cliente e identificar como obrigação de *performance* cada promessa de transferir ao cliente bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto – ou série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente.

No exemplo supramencionado, fica evidente que deve haver a segregação entre a obrigação de *performance* da transferência do bem (máquina) pela tradição e a obrigação de *performance* de posterior prestação de serviço de manutenção. Ainda de acordo com o item 27 do Pronunciamento CPC 47, o bem ou serviço prometido ao cliente é distinto, se, cumulativamente: o cliente puder se beneficiar do bem ou serviço, isoladamente ou em conjunto com outros recursos que estejam prontamente disponíveis ao cliente, e a promessa da entidade de transferir o bem ou o serviço ao cliente for separadamente identificável de outras promessas contidas no contrato.

Na terceira etapa²³, a entidade deve considerar os termos do contrato e suas práticas de negócios usuais para determinar o preço da transação, sendo este o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente, podendo incluir valores fixos, valores variáveis ou ambos. A natureza, a época e o valor da contraprestação prometida por cliente afetam a estimativa do preço da transação, sendo que o preço da transação é ajustado pelo valor do dinheiro no tempo.

Ao determinar o preço da transação, a entidade deve considerar os efeitos de: contraprestação variável e suas restrições de estimativas (tais como: em razão de descontos, abatimentos, restituições, créditos, concessões de preços,

22. Cf. item 22 do Pronunciamento Técnico CPC 47.

23. Cf. itens 47 e 48 do Pronunciamento Técnico CPC 47.

incentivos, bônus de desempenho, penalidades); existência de componente de financiamento significativo no contrato; contraprestação não monetária; e contraprestação a pagar ao cliente.

Em seguida, na quarta etapa²⁴ aloca-se o preço da transação a cada obrigação de desempenho (bem ou serviço distinto) de forma a refletir a contrapartida/contraprestação a que se espera ter direito pela transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente no contrato, buscando-se como regra principal identificar o preço de venda individual do bem ou serviço. Ou seja, mesmo nas situações em que há um único contrato formal e o valor do contrato seja um valor único, será necessário "fatiar" ou "segregar" as contraprestações se houver mais de uma obrigação de desempenho perante o cliente.

Por fim, na quinta etapa²⁵, quando (ou à medida que) uma obrigação de *performance* for satisfeita, a entidade deve reconhecer como receita o valor do preço da transação, o qual deve ser alocado nessa obrigação de *performance*. Portanto, fica claro no exemplo que traçamos, de um contrato de compra e venda mercantil que preveja a venda de uma máquina com a obrigação contratual de manutenção por um certo período de tempo, que, certamente, haverá no mínimo duas obrigações de *performance* nesse contrato, sendo que, no momento da tradição da mercadoria/máquina, deve ser reconhecido como receita apenas o valor da venda do bem (como se não houvesse obrigações contratuais adicionais de serviços de manutenção), devendo ser segregado, para reconhecimento oportuno no futuro, o valor da receita de serviços de manutenção, conforme essa obrigação de *performance* for satisfeita.

5 IMPACTOS TRIBUTÁRIOS DO CPC 47 NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA

Roberto Biava²⁶ alerta para a utilização de novos critérios contábeis mais aderentes com a essência econômica a partir da adoção do padrão IFRS pelo Brasil. Como consequência de tal cenário, a contabilidade brasileira vem se distanciando dos conceitos jurídicos tradicionais (de direito civil) e vem fazendo uma aproximação com a economia, por meio de institutos contábeis (normas jurídicas) que são mais aproximativos dos conceitos econômicos.

24. Cf. itens 73 e seguintes do Pronunciamento Técnico CPC 47.

25. Cf. item 46 do Pronunciamento Técnico CPC 47.

26. BIAVA JÚNIOR, Roberto. **As funções da contabilidade no ICMS brasileiro**: os impactos da convergência às normas contábeis internacionais e do projeto SPED – Sistema Público de Escrituração Digital. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017. p. 343-345.

Em outros termos, nota-se atualmente um novo padrão de conceitos contábeis, verdadeiras normas jurídicas, que implicam gradualmente o afastamento das antigas regras contábeis brasileiras afeitas ao direito civil, e uma aproximação dessas normas contábeis com a economia. Assim, o legislador tributário, em muitos casos, faz referências a esses conteúdos, conceitos e institutos contábeis (os quais são verdadeiras normas jurídicas carregadas de grande fluidez de conteúdos oriundos da economia).

O fato inegável é que o direito tributário e a legislação tributária podem fazer referências a normas jurídicas de direito privado, e as normas contábeis (padrão IFRS) estão plenamente juridicizadas no ordenamento jurídico brasileiro. Por esse entendimento, quando o legislador tributário utiliza conceitos contábeis, ele pode alterar tais conceitos e criar um conceito próprio para fins tributários que seja diferente daquele originário das Ciências Contábeis. Conclui assim, Roberto Biava²⁷, que, toda vez que o legislador tributário não quiser se sujeitar aos efeitos da mudança das regras contábeis de direito privado (no caso de ter utilizado conceitos contábeis que afetem a regra-matriz de incidência de um tributo), deve, por meio da autonomia do direito tributário que lhe é conferida, modificar esses conceitos na legislação tributária, prevendo de forma expressa a anulação da mudança dos efeitos contábeis, como o fez em âmbito federal com a publicação da Medida Provisória n. 627/2013, convertida na Lei n. 12.973/2014.

Por sua vez, no âmbito da legislação tributária do ICMS e do ISS, não houve essa preocupação por parte dos legisladores em promover uma neutralização dos efeitos tributários do novo padrão contábil, de modo que restam dúvidas técnicas sobre uma gama de assuntos do ICMS e ISS atrelados aos possíveis efeitos da convergência ao IFRS; fato este que foi mais fortemente impactado a partir da adoção do CPC 47, cuja aplicação tem resultado na evidenciação contábil das naturezas econômicas das receitas de operações mercantis com mercadorias e prestações de serviços, ainda que elas estejam abrangidas em contratos juridicamente unos.

A adequada análise do impacto tributário das normas contábeis na tributação indireta deve necessariamente passar pela discussão sobre os fatos geradores e, especialmente, pelas regras de base de cálculo no ICMS e ISS, tendo em vista a solução de neutralidade que foi dada pelo legislador federal à contribuição ao PIS e à Cofins.

27. BIAVA JÚNIOR, Roberto. Op. cit., p. 345.

Dentre os tributos indiretos, a contribuição ao PIS e a Cofins, por adotarem no aspecto quantitativo de sua base de cálculo o conceito de "receita bruta"²⁸, são tributos que, por sua natureza, teriam uma relação mais intrínseca com os elementos quantitativos mensurados pelas Ciências Contábeis (pelas regras contábeis de contabilidade financeira). Não há dúvidas de que o reconhecimento das receitas para fins contábeis afetaria a base de cálculo de tais contribuições, se não houvesse regras de neutralidade tributária. Há de se reconhecer, nesta seara, que, estando a base de cálculo de um tributo calculada em conceitos quantitativos contábeis, a alteração da legislação de direito contábil ou das regras de contabilidade financeira, pode afetar de maneira reflexa a apuração e a mensuração de determinado tributo, ainda que a legislação tributária não tenha sido alterada. De qualquer forma, a contribuição ao PIS e a Cofins, que poderiam ser afetadas pelos novos critérios de reconhecimento da receita introduzidos pelo CPC 47, tiveram seus efeitos fiscais anulados pela Lei n. 12.973/2014, de modo que o legislador tributário federal afastou deliberadamente os novos critérios de reconhecimento e mensuração que fossem trazidos após a edição da referida lei.

Por outro lado, não há dispositivos normativos acerca da neutralidade tributária das novas normas contábeis nas principais regras tributárias nacionais do ICMS e do ISS, isto é, na Lei Complementar n. 87/1996²⁹ e na Lei Complementar

28. Dispositivos legais: "É o faturamento mensal, que corresponde à receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas" (Lei n. 9.718, de 1998, art. 3º, § 1º).

"É o valor do faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil" (Lei n. 10.637, de 2002, art. 1º, §§ 1º e 2º, e Lei n. 10.833, de 2003, art. 1º, §§ 1º e 2º).

29. "Art. 2º O imposto incide sobre:

I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares; [...]

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 valor da operação; [...]

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do *caput* deste artigo: (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

I – o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II – o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado."

n. 116/2003³⁰, respectivamente. O ICMS tem como fato gerador principal a prática mercantil de operações relativas à circulação de mercadorias, tendo como base de cálculo o valor da operação (normalmente representando o preço da mercadoria com o ICMS, dentro, e às vezes incluindo outros valores acessórios ao negócio jurídico); e o ISS tem como fato gerador a prestação de serviços constantes em lista anexa, tendo como base de cálculo expressamente o preço do serviço.

Como se infere na prática desses dois tributos indiretos, em geral são adotados como base de cálculo o preço praticado nas operações mercantis com mercadorias e o preço das prestações de serviços. Por outro lado, a contribuição ao PIS e a Cofins, cuja neutralidade aos impactos das IFRS foi assegurada pelo art. 58 da Lei n. 12.973/2014 até que fossem estudadas medidas específicas para se anular os impactos da convergência contábil internacional, apresentam como base de cálculo, especificamente, as receitas da pessoa jurídica.

Como se percebe, são três termos jurídicos distintos: valor da operação (ICMS); preço (ISS) e receita (PIS/Cofins). A questão que surge é: como as inovações trazidas no CPC 47 irão impactar a base de cálculo desses tributos indiretos?

Antes de adentrarmos nas possíveis respostas a tal questão, vale notar que no âmbito dos tributos federais, a Receita Federal do Brasil, partindo da competência que lhe foi atribuída pelo parágrafo único do artigo 58 da Lei n. 12.973/2014, editou a Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017, sendo que consta nessa norma o entendimento expresso das autoridades tributárias federais de que o CPC 47 trouxe, ainda que parcialmente, novos métodos ou critérios contábeis³¹.

Nessa linha, constam no Anexo IV da Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017 quatro categorias de critérios contábeis decorrentes do CPC 47: (i) procedimentos contábeis que contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis; (ii) procedimentos contábeis que contemplam métodos ou critérios contábeis que divergem da legislação tributária; (iii) demais itens do CPC 47 que envolvem a aplicação, ainda que indireta, de procedimentos que contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis ou divergem da legislação tributária; e (iv) itens do CPC 47 não mencionados no

30. "Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.
[...]

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

31. MARTINS, Eliseu; PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da. O *enforcement* das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei 12.973/2014. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 33-37, jan./jun. 2019.

Anexo IV da Instrução Normativa RFB n. 1.753/2017 que não contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis ou não têm efeito na apuração dos tributos federais.

Como decorrência de tal norma, torna-se necessária a realização de alguns ajustes decorrentes da aplicação do CPC 47 para fins de apuração dos tributos federais. Todavia, é importante salientar que a discussão sobre a adoção ou não de novos critérios contábeis pelo CPC 47 não é unânime, de modo que há textos relevantes, como de Eliseu Martins e Vanessa Canado³², de Heron Charneski³³, de Eduardo Flores, Eliseu Martins e Guillermo Braunbeck³⁴ demonstrando que as diretrizes gerais da norma contábil que regia anteriormente o reconhecimento das receitas (Pronunciamento Contábil n. 30 "Receitas" do CPC – CPC 30) não sofreram alterações no CPC 47, sendo que apenas houve um detalhamento de algumas das ideias que já constavam na essência do pronunciamento anterior.

Feitas estas breves considerações, voltamos à resposta da questão de como o CPC 47 impacta os tributos indiretos. Como vimos, a preocupação está focada essencialmente no âmbito da legislação tributária do ICMS e do ISS, em que não houve legislação para neutralização dos efeitos tributários do novo padrão contábil IFRS.

Voltemos ao exemplo de um contrato de compra e venda mercantil que preveja a venda de uma máquina (ou até mesmo de um veículo) com a obrigação contratual de manutenção por um certo período de tempo. Neste caso, é possível identificar duas obrigações de *performance* distintas: (i) a entrega do bem; e (ii) o serviço de manutenção que, normalmente, ocorrerá em um momento posterior.

Assim, mesmo nas situações em que há um único contrato formal e o valor do contrato seja único, será necessário, para fins de reconhecimento de receitas contábeis, "fatiar" ou "segregar" as contraprestações se houver mais de uma obrigação de desempenho perante o cliente. E neste contrato, em termos contábeis: no momento da tradição da mercadoria/máquina deve ser reconhecido como receita apenas o valor da venda do bem (como se não houvesse obrigações

-
32. MARTINS Eliseu; CANADO, Vanessa Rahal. IFRS 15/Pronunciamento CPC 47. Nova norma contábil sobre o reconhecimento de receitas e seus impactos jurídicos. In: ROCHA, Sergio André (Coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: controvérsias após a Lei n. 12.973**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. V, p. 192.
 33. CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na nova norma contábil sobre receitas. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 40, p. 280, 2018.
 34. MARTINS, Eliseu; FLORES, Eduardo; BRAUNBECK, Guillermo 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, p. 69-78, jan./jun. 2019.

contratuais adicionais de serviços de manutenção), devendo ser segregado, para reconhecimento oportuno no futuro, o valor da receita de serviços de manutenção conforme essa obrigação de *performance* for satisfeita.

Por incrível que pareça, não há uma resposta simples e com efetiva e total segurança jurídica no que concerne à incidência do ICMS e do ISS. Se retomarmos novamente o exemplo dado, há argumentos jurídicos formais no sentido de existir um único contrato com o cliente, cuja essência predominante é a da compra e venda mercantil, podendo os serviços adicionais prestados de manutenção serem entendidos como cláusulas acessórias desse contrato de compra e venda, e, no dizer da Lei Complementar n. 87/1996, se enquadrarem dentro de "demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas", que poderiam estar inclusas no valor da operação e, portanto, na base de cálculo do ICMS.

Por outro lado, em termos econômicos, o CPC 47 acaba por explicitar diferentes naturezas de receitas contábeis (na venda de bens/mercadorias e na prestação de serviços) em um mesmo contrato, e que normalmente terão o reconhecimento contábil em momentos distintos. Ante o exposto, há também argumentos jurídicos no sentido da possibilidade de tributação pelo ISS, que tem como fato gerador a prestação de serviços. Interessante notar que o legislador complementar do ISS não faz referências à forma jurídica de contratos de prestação de serviço, mas refere-se diretamente à efetiva prestação de serviços, atribuindo como base de cálculo o preço do serviço. E nesse sentido, o CPC 47 surge como um "dedo duro" ao Fisco municipal, explicitando os valores relativos aos serviços de manutenção que são reconhecidos na contabilidade de forma segregada.

Ao enfrentarem essa potencial diferença entre o preço de venda da mercadoria (com prestação de serviço incluída) e a segregação contábil das receitas de acordo com o CPC 47, Rinaldo Braga, Arthur Pitman e Fabio Pereira da Silva³⁵ apontam que o CPC 47 pode criar potenciais conflitos de competência entre ICMS e ISS; no entanto, tal norma contábil não pode servir de instrumento para a solução de conflitos de competência tributária, visto que o sistema tributário brasileiro deve ser pautado pela legalidade, de forma que a interpretação das disposições de competência tributária deve ser feita apenas a partir de critérios jurídicos.

Em que pese a nossa concordância com o entendimento dos referidos autores, não há como negar que a segregação de receitas advinda da aplicação do CPC 47 pode vir a demonstrar obrigações de *performance* sujeitas a tributos distintos, o que pode ser resultado inclusive de uma alocação errônea

35. BRAGA, Rinaldo; PITMAN, Arthur; SILVA, Fabio Pereira. O CPC n. 47 e o conflito de competência entre os tributos estaduais e municipais sobre bens e serviços (ICMS e ISS). **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 226, jul./dez. 2019.

do preço total do contrato a cada uma das obrigações, gerando uma potencial contingência tributária.

Por mais que tal controvérsia ainda vá gerar muitas dúvidas nos próximos anos, vale ressaltar que é certo no sistema jurídico brasileiro que a interpretação do § 2º do art. 1º da Lei Complementar n. 116/2003 combinada com a leitura dos incisos IV e V do art. 2º da Lei Complementar n. 87/1996 impede que haja a exigência concomitante do ICMS e ISS sobre os mesmos valores. Logo, no caso analisado, ou haverá a incidência do ICMS sobre o valor total do contrato de compra e venda da máquina, ou, os serviços adicionais prestados de manutenção ficarão sujeitos ao ISS, e nesse caso, a base de cálculo do ICMS deveria ser diminuída de tais valores relativos à prestação de serviços de manutenção.

Procuramos delimitar no artigo um exemplo principal e de fácil entendimento para chamarmos a atenção ao problema da tributação indireta em face do CPC 47. Mas, na prática, diversos outros exemplos surgirão. Por exemplo, como lidar com a tributação indireta no setor de comunicações com a venda casada do pacote de celular juntamente com o aparelho "de graça" (ou com substancial valor de desconto)? Inclusive na área de telecomunicações, a situação será mais paradoxal, pois, normalmente, as operadoras de telefonia estão sujeitas aos ICMS tanto quanto à prestação de serviços de comunicação, quanto às operações mercantis de venda do celular. Ocorre que, mesmo estando diante do mesmo imposto (ICMS), há, nesse exemplo, alíquotas diferentes (a alíquota de telecomunicação normalmente é maior que a alíquota interna padrão de ICMS); e técnicas de tributação diferentes (normalmente os aparelhos celulares estão inseridos na sistemática de substituição tributária). Ademais, podem existir outros tipos de serviços prestados ao cliente que não sejam de comunicação, e que estejam, portanto, sujeitos ao ISS.

Tivemos também a oportunidade de ter contato com esse tema em discussão até em dissertações de mestrado mais recentes. Por exemplo, Fábio Bezana³⁶ analisou as obras de pavimentação asfáltica pela ótica do CPC 47 e, ao analisar um contrato real de recuperação de pavimentação asfáltica, verificou que, de acordo com as normas contábeis aplicáveis ao caso, apenas uma obrigação de *performance* seria identificável, qual seja, a entrega da obra pronta e acabada que possibilitasse o trânsito de veículos sobre o pavimento asfáltico. Basicamente em sua dissertação, o autor defende que a entrega da obra de pavimentação asfáltica se subsumiria na prestação de serviços de obra de construção civil,

36. BEZZANA, Fábio. **O direito contábil como meio auxiliar na resolução de conflitos de competência tributária entre estados e municípios**: a tributação de operações com massa asfáltica. Dissertação (Mestrado profissional) – Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2019.

prescrita no item 7.02 da lista de serviços da Lei Complementar n. 116/2003, estando, pois, sujeita à incidência do ISS, e procura, com o argumento contábil, afastar do CPC 47 a possibilidade de se tributar separadamente a operação com massa asfáltica (material empregado que é fornecido fora do local do obra) pelo ICMS, o que é defendido pelos Estados.

Em suma, a gama de casos práticos que envolvem negócios jurídicos com operações mercantis juntamente de prestação de serviços é enorme, e a forma como são reconhecidas as receitas contábeis pelo CPC 47 pode criar argumentos econômicos a favor da incidência do ICMS, do ISS, ou da segregação da tributação, mesmo nas situações em que há um único contrato jurídico formal.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A falta de adoção de normas jurídicas de "neutralidade tributária" nas legislações tributárias estaduais e municipais no período pós-implantação da convergência contábil internacional (adoção das IFRS pelo CPC) já se apresentava como um ponto de insegurança jurídica para os contribuintes e para os Fiscos, mesmo antes do contexto do CPC 47.

Procuramos delimitar no artigo um exemplo principal e de fácil entendimento para chamar a atenção ao problema da tributação indireta em face do CPC 47, e verificamos que, em termos econômicos, a referida norma acaba por explicitar diferentes naturezas de receitas contábeis (na venda de mercadorias e na prestação de serviços) em um mesmo contrato, e que, normalmente, terão o reconhecimento contábil em momentos distintos.

Por fim, analisamos os impactos tributários do CPC 47 no âmbito da tributação indireta e do conflito de competência entre ICMS e ISS, demonstrando que não há uma resposta simples e com efetiva e total segurança jurídica no que concerne à incidência do ICMS e do ISS. Em nosso entendimento, os conceitos da base de cálculo do ICMS e do ISS, definidos como "valor da operação" e "preço do serviço", são cedícios, e permitem dúbias interpretações, de modo a suportar tanto interpretações conservadoras calcadas nos contratos de direito civil e comercial, como também uma interpretação mais econômica calcada na natureza dos valores segregados pela contabilização das receitas (bens/mercadorias ou serviços); no entanto, sob uma ótica sistemática, deve ser afastada a exigência concomitante do ICMS e ISS sobre os mesmos valores.

7 REFERÊNCIAS

BERGAMINI, Adolpho. O ICMS e a nova contabilidade. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, jul./dez. 2019.

BEZZANA, Fabio. **O direito contábil como meio auxiliar na resolução de conflitos de competência tributária entre estados e municípios**: a tributação de operações com massa asfáltica. Dissertação (Mestrado profissional) – Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2019.

BIAVA JÚNIOR, Roberto. **As funções da contabilidade no ICMS brasileiro**: os impactos da convergência às normas contábeis internacionais e do projeto SPED – Sistema Público de Escrituração Digital. Tese (Doutorado em Direito Econômico, Financeiro e Tributário) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

BRAGA, Rinaldo; PITMAN, Arthur; SILVA, Fabio Pereira. O CPC n. 47 e o conflito de competência entre os tributos estaduais e municipais sobre bens e serviços (ICMS e ISS). **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, jul./dez. 2019.

CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na nova norma contábil sobre receitas. **Revista de Direito Tributário Atual**, n. 40, 2018.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ensaio e pareceres de direito empresarial**. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

FERNANDES, Edison Carlos. Nascimento, vida e morte do regime tributário de transição – RTT. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Org.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012.

HENDRICKSEN, Eldo S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. **Manual de contabilidade societária**. São Paulo: Atlas, 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; LOPES, Alexandro Broedel. Os vários enfoques da Contabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Org.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 349-352.

LOPES, Alexandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

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

MARTINS, Eliseu; PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da. O *enforcement* das normas contábeis e o alcance do artigo 58 da Lei 12.973/2014. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 33-37, jan./jun. 2019.

MARTINS Eliseu; CANADO, Vanessa Rahal. IFRS 15/Pronunciamento CPC 47. Nova norma contábil sobre o reconhecimento de receitas e seus impactos jurídicos. In: ROCHA, Sergio

André (Coord.). **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A**: controvérsias após a Lei n. 12.973. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. V.

MARTINS, Eliseu; FLORES, Eduardo; BRAUNBECK, Guillermo 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.

NOBES, Christopher. IFRS Practices and the Persistence of Accounting System Classification. **Abacus**, v. 47, n. 3, 2011.