

Revista de

# DIREITO CONTÁBIL FISCAL

SÃO PAULO • VOLUME 2 • NÚMERO 4 • JUL./DEZ. 2020

Revista de  
DIREITO CONTÁBIL FISCAL

COORDENAÇÃO  
Marcelo Magalhães Peixoto  
Edison Carlos Fernandes

PROJETO GRÁFICO E EDITORAÇÃO  
S. Guedes Editoração

IMPRESSÃO E ACABAMENTO  
Gráfica Forma Certa

---

FORTE	ROTIS SEMI SANS 45 LIGHT
MIOLO	OFFSET 75 G/M <sup>2</sup>
CAPA	SUPREMO DESIGN 250 G/M <sup>2</sup>

---

Associação Paulista de Estudos Tributários – APET  
Av. Paulista, 509, sala 704  
01311-910 – São Paulo, SP  
Tel./Fax: (11) 3105 6191  
[www.apet.org.br](http://www.apet.org.br)

MP Editora  
Av. Paulista, 509, sala 705  
01311-910 – São Paulo, SP  
Tel./Fax: (11) 3105 7132  
[www.mpeditora.com.br](http://www.mpeditora.com.br)

ISSN 2596 173X

"AS OPINIÕES MANIFESTADAS NOS ARTIGOS DESTA OBRA SÃO DE RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DOS SEUS RESPECTIVOS AUTORES."

Revista de

# DIREITO CONTÁBIL FISCAL

SÃO PAULO • VOLUME 2 • NÚMERO 4 • JUL./DEZ. 2020



**MP**  
EDITORA

## CONSELHO EDITORIAL

### Coordenadores

MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

EDISON CARLOS FERNANDES

### Membros

ALEXANDRE EVARISTO PINTO

EDUARDO FLORES

FABIO PEREIRA DA SILVA

GERMAN ALEJANDRO SAN MARTÍN FERNÁNDEZ

HERON CHARNESKI

LUCIANA IBIAPINA LIRA AGUIAR

PAULO HENRIQUE PÊGAS

ROGÉRIO GANDRA DA SILVA MARTINS

RUDAH GIASSON LUCCAS

VICTOR BORGES POLIZELLI

## CONSELHO CIENTÍFICO

EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO

ELIDIE PALMA BIFANO

ELISEU MARTINS

EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI

HELENILSON CUNHA PONTES

LUÍS EDUARDO SCHOUERI

ROBERTO FRANÇA DE VASCONCELLOS

VANESSA RAHAL CANADO

## COORDENADORES

### MARCELO MAGALHÃES PEIXOTO

Presidente-fundador da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET). Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Advogado e Contabilista em São Paulo e em Recife. Autor e coautor de diversos livros sobre direito tributário. Ex-membro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda.

### EDISON CARLOS FERNANDES

Advogado. Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA USP) e da Escola de Direito de São Paulo (FGV Direito SP).

## AUTORES

### ALEXANDRE EVARISTO PINTO

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela 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.

#### ANGÉLICA TAIS PEREIRA DOS SANTOS

Advogada. Mestranda em Direito Tributário na Fundação Getulio Vargas (FGV). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Graduada pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

#### BRUNO NOGUEIRA REBOUÇAS

Advogado e consultor tributário em São Paulo. MBA em Gestão Tributária pela USP. Especialista em Direito e Processo Tributário pela PUC. Pós-graduado em Direito Empresarial pela FGV.

#### DANIEL DIX CARNEIRO

Mestre em Direito Internacional pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pós-graduado em Direito Tributário pela FGV-Rio e em Direito pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Bacharel em Direito pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Professor dos Cursos de Pós-graduação em Direito Tributário da PUC-Rio e do IBMEC/RJ. Diretor da ABDF. Advogado e consultor tributário em São Paulo, Rio de Janeiro e Belo Horizonte.

#### DANIEL OLIVEIRA MATOS

Mestre em Economia e Mercados pela Universidade Presbiteriana Mackenzie, Mestrando em Direito na Fundação Getulio Vargas de São Paulo (linha de concentração: Direito Tributário). Especialista em Direito Tributário, em Direito Empresarial e em Processo Civil. Graduado em Direito e em Economia. Advogado, Economista e Perito.

#### EDISON CARLOS FERNANDES

Advogado. Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA USP) e da Escola de Direito de São Paulo (FGV Direito SP).

#### EDMAR OLIVEIRA ANDRADE FILHO

Consultor e advogado em São Paulo. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Autor do livro **Imposto de Renda das Empresas** (13. ed. Atlas, 2018). Membro Benemérito da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET).

#### 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.

#### HERON CHARNESKI

Doutorando e Mestre em Direito Tributário (USP). Master of Laws (LL.M.) em Direito Comercial Internacional (University of California, Davis). Advogado e Contador.

#### JORGE GUILHERME MOREIRA

Bacharel em Direito. LLM em Direito Empresarial, com concentração em consultivo tributário. Graduando em Ciências Contábeis.

#### LUCIANA IBIAPINA LIRA AGUIAR

Mestre em Direito Tributário pela FGV. Bacharel em Ciências Econômicas e Ciências Contábeis. Professora nos cursos de pós-graduação da Faculdade de Direito da Fundação Getulio Vargas (FGV). Professora no IBET. Advogada em São Paulo.

#### 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 Getulio Vargas de São Paulo (FGV/SP). Bacharelando 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.

#### VICTOR BORGES POLIZELLI

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da USP. Graduado em Ciências Contábeis pela FEA-USP. Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da USP. Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário Internacional do IBDT. Professor do Mestrado Profissional do IBDT, nas matérias de Políticas Públicas de Tributação Internacional, Preços de Transferência e Negociação de Tratados Internacionais. Advogado em São Paulo.



# SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	11
ARTIGOS	
CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS DA CONSTITUIÇÃO E DA DESTINAÇÃO DO LUCRO GERADO PELO VALOR JUSTO <i>Angélica Tais Pereira dos Santos</i>	15
O CONCEITO DE RECEITA BRUTA E O REGIME JURÍDICO DAS BONIFICAÇÕES COMERCIAIS: ASPECTOS CONTÁBEIS E FISCAIS PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES TRIBUTÁRIAS SOBRE O FATURAMENTO (PIS/COFINS) <i>Daniel Dix Carneiro</i> <i>Bruno Nogueira Rebouças</i>	27
OS EFEITOS COMPETITIVOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM TRIBUTOS INDIRETOS <i>Daniel Oliveira Matos</i>	53
"RECEITA" COMO CONCEITO FUNDAMENTAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO E DO DIREITO CONTÁBIL <i>Edmar Oliveira Andrade Filho</i>	79
O RECONHECIMENTO INICIAL DE RECEITAS SOB AS PERSPECTIVAS CONTÁBIL E TRIBUTÁRIA <i>Fábio Lima da Cunha</i>	93

O CONCEITO DE RECEITA: PARALELOS E DISTÂNCIAS CONTÁBEIS NA SUA CONSTRUÇÃO JURISPRUDENCIAL <i>Heron Charneski</i>	107
PRINCÍPIOS CONTÁBEIS E FISCAIS: UM NOVO PANORAMA NO PADRÃO IFRS <i>Jorge Guilherme Moreira</i>	129
DESAFIOS CONTÁBEIS NA ECONOMIA COLABORATIVA OU EM REDE: RECONHECIMENTO DE RECEITAS <i>Luciana Ibiapina Lira Aguiar</i>	149
RECONHECIMENTO DE RECEITAS NO IFRS 15 / CPC 47: IMPACTOS TRIBUTÁRIOS NO ÂMBITO DA TRIBUTAÇÃO INDIRETA E DO CONFLITO DE COMPETÊNCIA ENTRE ICMS E ISS <i>Roberto Biava Junior</i> <i>Alexandre Evaristo Pinto</i>	167
SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL SOCIAL: QUESTÕES CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIAS <i>Victor Borges Polizelli</i>	189
COMENTÁRIOS PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS – CPC	
DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA – DFC COMENTÁRIOS TRIBUTÁRIOS AO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 03 (R2) <i>Edison Carlos Fernandes</i>	213
PADRONIZAÇÃO PARA O ENVIO DE TEXTOS	219

## APRESENTAÇÃO

A Contabilidade já não é estranha ao contexto do advogado tributarista. A primeira prova disso é o segundo ano da **Revista de Direito Contábil Fiscal**. Outra prova é a profundidade dos textos que estão sendo produzidos com a confluência entre Direito Contábil e Direito Tributário. Falar em IFRS não é só rotina, mas, é também motivo de curiosidade investigativa por parte dos estudiosos da tributação no Brasil. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis firmou seu lugar ao lado do Código de Processo Civil: não há mais confusão entre esses "CPC".

E não poderia ser diferente. O diálogo entre o Direito Contábil e o Direito Tributário, além de necessário, é um caminho sem volta. Seja reafirmando a sinergia (quase simbiose) desses ramos do Direito, seja se mantendo o entendimento referente à delimitação dos campos de atuação específicos, o diálogo e a troca de experiências devem seguir. Ambos só têm a ganhar com essa inter-relação.

No presente número, são tratados os seguintes temas: consequências tributárias da constituição e da destinação do lucro gerado pelo valor justo; o conceito de receita bruta e o regime jurídico das bonificações comerciais: aspectos contábeis e fiscais para fins de determinação da incidência das contribuições tributárias sobre o faturamento (PIS/Cofins); os efeitos competitivos do planejamento tributário em tributos indiretos; "receita" como conceito fundamental do direito tributário e do direito contábil; o reconhecimento inicial de receitas sob as perspectivas contábil e tributária; o conceito de receita: paralelos e distâncias contábeis na sua construção jurisprudencial; princípios contábeis e fiscais: um novo panorama no padrão IFRS; desafios contábeis na economia colaborativa ou em rede: reconhecimento de receitas; reconhecimento de receitas no IFRS 15 / CPC 47:

impactos tributários no âmbito da tributação indireta e do conflito de competência entre ICMS e ISS; subscrição de capital social: questões contábeis e tributárias. Por fim, são apresentados comentários tributários ao Pronunciamento Técnico CPC 03 (R2): Demonstração dos Fluxos de Caixa – DFC.

Boa leitura!

Novembro de 2020

Marcelo Magalhães Peixoto

Edison Carlos Fernandes

*coordenadores*

# ARTIGOS

---



# CONSEQUÊNCIAS TRIBUTÁRIAS DA CONSTITUIÇÃO E DA DESTINAÇÃO DO LUCRO GERADO PELO VALOR JUSTO

Angélica Tais Pereira dos Santos

Advogada. Mestranda em Direito Tributário na Fundação Getúlio Vargas (FGV). Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Graduada pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

SUMÁRIO: 1 Questões iniciais 1.1 Contextualização fática 1.2 Conceito de valor justo e sua aplicação aos ativos 1.3 Conceito de lucros a realizar 1.4 Implicações tributárias que podem surgir em decorrência da existência de lucros a realizar pela aplicação do valor justo 2 Aplicação 2.1 Tributação da receita gerada pela adoção do valor justo dos ativos 2.2 Tributação do lucro gerado pela adoção do valor justo dos ativos e da distribuição dos lucros a realizar 3 Conclusões 3.1 É possível a distribuição de lucros a realizar de acordo com a legislação societária e a tributária? 3.2 Benefício econômico ou jurídico da mensuração a valor justo de ativos, para os sócios ou para a sociedade, fundamenta juridicamente a sua tributação? 4 Referências.

RESUMO: Este estudo aborda as consequências tributárias da constituição e da destinação do lucro gerado pelo valor justo, discorrendo sobre a possibilidade da distribuição de lucros a realizar de acordo com as legislações societária e tributária e sobre a tributação do benefício econômico ou jurídico da mensuração a valor justo de ativos – para os sócios ou para a sociedade.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade. Normas contábeis. Direito. Lucro. Valor justo.

## 1 QUESTÕES INICIAIS

### 1.1 Contextualização fática

Por meio da Lei n. 11.638, de 2007, iniciou-se no direito contábil brasileiro a adoção dos padrões internacionais das demonstrações contábil-financeiras, conhecidos pela denominação de *International Financial Reporting Standards* ("IFRS") emitidos pelo *International Accounting Standards Board* ("IASB"), sendo uma das consequências a alteração da base de valor das demonstrações do padrão de custo histórico para a mensuração a valor justo.

Historicamente, a contabilidade sempre se fixou na avaliação de ativos pelo seu custo de aquisição, que, em última análise, corresponde a forma mais conservadora de se mensurar um ativo, pelo efetivo valor desembolsado para se adquirir o bem. O custo de aquisição como base para avaliação estava totalmente de acordo com o princípio contábil do conservadorismo (ou da prudência), que determinava a "adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o Patrimônio Líquido"<sup>1</sup>.

A partir da introdução das normas contábeis internacionais no direito brasileiro, inicialmente pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis ("CPC")<sup>2</sup>, novos princípios contábeis foram trazidos ao sistema, como a "essência sobre a forma", e o direito contábil passou a aceitar e, em certa medida, até a incentivar, a chamada marcação a mercado de alguns ativos e passivos. Essa marcação a mercado é, tecnicamente, a avaliação de determinados ativos a valor justo, que acarreta o registro de lucros a realizar no patrimônio líquido contábil da pessoa jurídica.

Vale ressaltar que o objetivo das demonstrações contábeis, segundo o "CPC 00" (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro<sup>3</sup>, é fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, como credores, potenciais investidores, autoridades governamentais, autoridades tributárias etc., sendo uma das características qualitativas fundamentais a representação fidedigna<sup>4</sup>.

Nesse contexto, de demonstrar, por meio da contabilidade, as relações jurídicas firmadas por uma empresa de forma fidedigna, o objetivo da avaliação a valor justo

1. Conforme os termos da Resolução CFC n. 774, de 1994, revogada pela Resolução CFC n. 1.282, de 2010, por sua vez revogada pela Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual, de 2016. Segundo o Prefácio do CPC 00 (R1) – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, "a característica *prudência* (*conservadorismo*) foi também retirada da condição de aspecto da representação fidedigna por ser inconsistente com a *neutralidade*" (destaques do original).
2. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis foi instituído pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade ("CFC") n. 1.055, de 2005. Os pronunciamentos emitidos pelo CPC têm força normativa infralegal, após serem aprovados pelo CFC, como previsto pelo artigo 6º, "f", do Decreto-lei n. 9.295, de 1946, com alterações da Lei n. 12.249, de 2010.
3. Referendado pelo Conselho Federal de Contabilidade "CFC – NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL".
4. Segundo o CPC 00, a "característica *essência sobre a forma* foi formalmente retirada da condição de componente separado da *representação fidedigna*, **por ser considerado isso uma redundância**" (grifos e destaques do original). Nos termos do item QC12 do referido CPC 00, a informação contábil-financeira deve representar um fenômeno econômico-financeiro de forma *completa, neutra e livre de erro*, buscando a representação fidedigna.

é determinar o valor que seria recebido pela venda de um ativo ou pago pela transferência de um passivo na data da mensuração.

Existem diversas técnicas para avaliar um ativo a valor justo, mas percebe-se que todas elas, cada uma em sua medida, possuem certa dose de subjetividade. Segundo o CPC 00, "em larga extensão, os relatórios contábil-financeiros são baseados em estimativas, julgamentos e modelos e não em descrições ou retratos exatos"<sup>5</sup>.

Em relação ao valor justo, as regras relativas a essas estimativas foram consolidadas na normativa internacional IFRS 13 – *Fair Value Measurement* do IASB, cujas regras foram incorporadas ao direito contábil brasileiro por meio do Pronunciamento Técnico 46 ("CPC 46") – Mensuração do Valor Justo – proferido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, referendado pelo Conselho Federal de Contabilidade "CFC – NBC TG 46 (R1)", em vigor desde janeiro de 2013.

Do ponto de vista da análise financeira da empresa, a adoção do valor justo é útil à tomada de decisões pelos usuários da contabilidade, pois procura refletir a avaliação econômica da empresa. Porém, essa avaliação econômica, antes da realização, por se basear em projeções e estimativas, pode trazer consequências significativas para as relações jurídicas da empresa, especialmente do ponto de vista tributário e societário.

As questões principais que se colocam são se a avaliação a valor justo implica a disponibilidade econômica dos respectivos "rendimentos" e, conseqüentemente, se esses devem ser tributados, se podem ser distribuídos aos sócios por meio dos lucros apurados e, por fim, se necessariamente devem ser tributados para que possam ser distribuídos.

## 1.2 Conceito de valor justo e sua aplicação aos ativos

Via de regra, valor justo é uma mensuração baseada em mercado. Como mencionado, o CPC 46 representa um guia de "como" se efetuar a mensuração a valor justo, e não "quando", o que é determinado por outros pronunciamentos técnicos que permitirão – ou indicarão – a apuração e a divulgação a valor justo. Assim, o valor justo será utilizado sempre que outra norma contábil requerer ou permitir mensurações do valor justo ou divulgações sobre mensurações do valor justo.

Segundo o CPC 46, o objetivo da mensuração do valor justo é estimar o preço pelo qual "uma transação não forçada para vender o ativo ou para transferir o passivo ocorreria entre participantes do mercado na data de mensuração sob condições correntes de mercado".

---

5. Vide parágrafo OB11 do CPC 00.

Nessa linha, o CPC 46 define valor justo como o "preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração". Trata-se, portanto, da avaliação de um ativo ou de um passivo pelo seu "preço de saída".

Diversos ativos e passivos podem e/ou devem ser avaliados a valor justo, dentre eles (i) os instrumentos financeiros, principalmente os derivativos; (ii) ativos e passivos adquiridos em uma combinação de negócios; (iii) os ativos biológicos; e (iv) as propriedades para investimento.

Os maiores desafios residem na avaliação a valor justo de ativos não financeiros, como os ativos de longo prazo, dentre eles o imobilizado. A avaliação desses ativos deve observar os preceitos do parágrafo 27 do CPC 46: "A mensuração a valor justo de um ativo não financeiro leva em consideração a capacidade do participante do mercado de gerar benefícios econômicos utilizando o ativo em seu melhor uso possível (*highest and best use*) ou vendendo-o a outro participante do mercado que utilizaria o ativo em seu melhor uso".

O CPC 46 traz uma série de técnicas de mensuração a valor justo, sendo recomendável a utilização do método e da abordagem apropriados e adequados às especificidades dos objetos a serem avaliados. Dentre essas técnicas constam a abordagem de mercado, a abordagem da receita, a abordagem de custos.

Do ponto de vista legal, a aplicação do valor justo é regulada pelo artigo 183 da Lei n. 6.404, de 1976<sup>6</sup>. O referido artigo já indica quais são as referências a

---

6. "Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:  
I – as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo:  
a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda;  
[...]

§ 1º. Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo:

- a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;
- b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;
- c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.
- d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro:
  - 1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares;
  - 2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou
  - 3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros."

serem adotadas para valorização a valor justo, sendo: (i) o "valor de venda" para avaliação do estoque de produtos acabados e de outros bens destinados à venda, deduzidos os tributos e demais despesas necessárias para a venda e a margem de lucro (§ 1º, "b") e para os investimentos (§ 1º, "c"); (ii) o valor de reposição, aquele que seria praticado em operação atual de compra entre partes independentes que atuem de modo não compulsório, para o estoque de matérias-primas e produtos intermediários; e (iii) o valor de venda, para os instrumentos financeiros, com a indicação específica dos métodos a serem utilizados, quais sejam, o preço de mercado ativo, fluxo de caixa descontado e outros modelos matemático-estatísticos de precificação usualmente adotados.

Outras formas de reconhecimento do valor justo são o valor recuperável, o valor de provável realização e o valor presente.

Em suma, sob a ótica da nova contabilidade, a mensuração a valor justo, em substituição ao padrão de custo histórico, leva em consideração o conceito de "recuperabilidade", submetido a julgamento e mais focado na essência e não mais na forma.

### 1.3 Conceito de lucros a realizar

A avaliação a valor justo de ativos, quando há majoração de seu valor contábil, tem como contrapartida um lançamento a crédito no resultado da sociedade. Esse crédito contábil constitui uma receita que compõe o resultado contábil da sociedade, ou seja, o lucro ou o prejuízo.

Em se tratando de resultado positivo (lucro), deve-se avaliar se a parcela correspondente à majoração dos ativos pela aplicação da mensuração a valor justo deverá ser registrada em contas de lucros acumulados ou reserva de lucros a realizar dentro do patrimônio líquido da sociedade.

Em última análise, os lucros a realizar referem-se à parcela dos lucros que não se materializaram financeiramente, ou seja, que não representaram nenhum ingresso de recursos efetivos para a sociedade. Por esse motivo, tais valores deveriam ser mantidos em conta de reserva.

Reserva remete ao conceito de algo que deve ser guardado para ser utilizado em condições especiais, somente quando necessário<sup>7</sup>. E, por natureza, a reserva

---

7. "Em sentido estrito, repetimos, reserva significa tão somente aquela parte do lucro a qual, quer por força da lei ou dos estatutos, quer por decisão dos órgãos competentes, destina-se à retenção (permanente ou temporária) na empresa." (HARBICH, Ricco. **Conceito e destinação do lucro na nova lei das sociedades por ações**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980. p. 14.)

de lucros refere-se à expectativa de lucros futuros, lucros em potencial, que ainda não se realizaram financeiramente.

Nos termos da legislação societária, o artigo 197 da Lei n. 6.404, de 1976, determina que o montante do dividendo obrigatório que ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, após aprovação da assembleia-geral, poderá ser destinado à constituição da reserva de lucros a realizar<sup>8</sup>.

A questão que se coloca é se essa parcela do lucro pode ou não ser distribuída aos sócios. Quem defende a impossibilidade de distribuição dos lucros a realizar entende que essa parcela não representa um efetivo ingresso financeiro na sociedade e a sua distribuição poderia, em tese, descapitalizar a sociedade pondo em risco sua continuidade.

Por outro lado, há quem defenda a possibilidade de sua distribuição em razão de vedação expressa na legislação de referência.

#### **1.4 Implicações tributárias que podem surgir em decorrência da existência de lucros a realizar pela aplicação do valor justo**

Em primeiro lugar, deve-se analisar se a aplicação de valor justo aos ativos implica, necessariamente, a disponibilidade econômica do respectivo rendimento, acarretando, conseqüentemente, a tributação sobre a renda prevista no artigo 43 do Código Tributário Nacional<sup>9</sup>.

8. "Art. 197. No exercício em que o montante do dividendo obrigatório, calculado nos termos do estatuto ou do art. 202, ultrapassar a parcela realizada do lucro líquido do exercício, a assembleia-geral poderá, por proposta dos órgãos de administração, destinar o excesso à constituição de reserva de lucros a realizar.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se realizada a parcela do lucro líquido do exercício que exceder da soma dos seguintes valores:

I – o resultado líquido positivo da equivalência patrimonial (art. 248); e

II – o lucro, rendimento ou ganho líquidos em operações ou contabilização de ativo e passivo pelo valor de mercado, cujo prazo de realização financeira ocorra após o término do exercício social seguinte.

§ 2º A reserva de lucros a realizar somente poderá ser utilizada para pagamento do dividendo obrigatório e, para efeito do inciso III do art. 202, serão considerados como integrantes da reserva os lucros a realizar de cada exercício que forem os primeiros a serem realizados em dinheiro."

9. "Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo."

Além disso, o lucro gerado por essa parcela decorrente da avaliação a valor justo pode ser distribuída sem qualquer tributação? Como bem mencionado por FERNANDES: "A aplicação do valor justo a determinados instrumentos financeiros, à propriedade para investimento e aos ativos biológicos, no caso de aumento do valor de custo, representa o lançamento a débito em conta do ativo respectivo, tendo como contrapartida o lançamento a crédito no resultado do exercício (lucro/prejuízo), ou seja, como receita [...]; de maneira diversa, porém, a legislação atual não conta com dispositivo expresso para a exclusão dessa receita da base de dividendos. Dessa forma, conquanto possa ser temerário em alguns casos, não há vedação legal para que a empresa distribua lucro (dividendo) gerado com a aplicação do valor justo"<sup>10</sup>.

Vale lembrar que, atualmente, a distribuição de lucros apurados por empresa tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não é tributada por força do artigo 10 da Lei n. 9.249, de 1995<sup>11</sup>.

Essas são questões que este trabalho visa a explorar e responder.

## 2 APLICAÇÃO

### 2.1 Tributação da receita gerada pela adoção do valor justo dos ativos

Nesse tocante, busca-se verificar se a receita decorrente da avaliação de um ativo pelo valor justo está sujeita ou não à tributação pela Contribuição para o Programa de Integração Social ("PIS") pela Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social ("Cofins").

Nos termos das Leis n. 10.637, de 2002, e n. 10.833, de 2003, que, respectivamente, tratam da tributação de PIS e Cofins, não serão computadas nas bases de cálculo das contribuições as receitas relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo<sup>12</sup>.

10. FERNANDES, Edison Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**: de acordo com a Lei n. 12.973, de 2014. São Paulo: Atlas, 2015. p. 200.

11. "Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior."

12. Conforme previsto no artigo 1º, § 3º, IX, da Lei n. 10.637, de 2002; e no artigo 1º, § 3º, VIII, da Lei n. 10.833, de 2003.

Na mesma linha, no cálculo dos créditos das mencionadas contribuições não serão computados os ganhos e perdas decorrentes de avaliação de ativo com base no valor justo<sup>13</sup>.

Não há que se falar na tributação das receitas decorrentes da aplicação do valor justo em caso de tributação das contribuições pelo sistema de tributação cumulativo, vez que tais valores não se coadunam com o conceito de faturamento, nos termos da legislação vigente<sup>14</sup>.

## **2.2 Tributação do lucro gerado pela adoção do valor justo dos ativos e da distribuição dos lucros a realizar**

Nos termos do artigo 13 da Lei n. 12.973, de 2014, o ganho gerado pela avaliação a valor justo não é tributado e a perda não é dedutível para efeitos da apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ("IRPJ") e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ("CSLL"), de acordo com a sistemática de tributação do lucro real, desde que o respectivo aumento no valor do ativo ou na redução do valor do passivo seja evidenciado com subcontas contábeis vinculadas aos ativos ou passivos.

O referido ganho será computado na determinação do lucro real conforme o respectivo ativo for realizado, mediante depreciação, amortização, exaustão, alienação ou baixa.

Por outro lado, o ganho será tributado para fins de IRPJ e da CSLL quando não for evidenciado por meio de subconta. Tal ganho não poderá acarretar a redução de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL do período, devendo, nesse caso, ser considerado em período de apuração seguinte em que exista lucro real, ou resultado ajustado, antes do cômputo do referido ganho. Nessa hipótese, a pessoa jurídica deverá verificar se teria prejuízo fiscal caso não computasse o ganho e, em caso afirmativo, calcular o valor desse prejuízo fiscal.

A perda decorrente da avaliação do ativo ou do passivo a valor justo está sujeita ao mesmo controle e aos mesmos efeitos em relação à dedutibilidade da despesa.

Nos termos do artigo 16 da Lei 12.973, de 2014, a pessoa jurídica tributada pelo lucro presumido que, em período de apuração imediatamente posterior, passar a ser tributada pelo lucro real, deverá incluir na base de cálculo do imposto apurado pelo lucro presumido os ganhos decorrentes de avaliação com base no

---

13. Nos termos do artigo 2º, § 20, da Lei n. 10.637, de 2002; e do artigo 3º, § 28, da Lei n. 10.833, de 2003.

14. Lei n. 9.718, de 1998.

valor justo, que façam parte do valor contábil, e na proporção deste, relativos aos ativos constantes em seu patrimônio. No entanto, a tributação dos ganhos poderá ser diferida para os períodos de apuração em que a pessoa jurídica for tributada pelo lucro real, desde que observados os procedimentos relativos aos controles segregados em subcontas. Da mesma forma, as perdas verificadas somente poderão ser computadas na determinação do lucro real dos períodos de apuração posteriores se observados os procedimentos relativos às subcontas.

Verifica-se, assim, que, para efeitos de tributação sobre o lucro, foi eleito o princípio da realização dos ganhos gerados pela apuração do valor justo dos ativos. Consequentemente, enquanto não realizado o ganho mediante a depreciação, exaustão, amortização, alienação ou baixa do respectivo bem que foi mensurado a valor justo, não há que se falar em tributação sobre o lucro.

Apesar de não haver tributação enquanto não houver a realização do bem, o ganho gerado pela avaliação do bem a valor justo compõe o resultado contábil da sociedade e, consequentemente, seu lucro ou prejuízo.

Na hipótese de haver lucro contábil sem que haja ainda a realização total do bem que deu origem à avaliação a valor justo, haverá lucro a realizar.

A legislação tributária, notadamente o artigo 10 da Lei n. 9.249, de 1995, como acima mencionado, prevê que os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não serão tributados pelo imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Nota-se que a legislação tributária não contempla nenhuma especificidade em relação à realização ou não do lucro para fins de aplicação da regra de isenção. Com efeito, embora a aplicação da mensuração de valor justo seja um mecanismo que captura expectativas, essas poderão, em tese, ser distribuídas aos sócios como parte dos lucros, sem que haja qualquer tributação, eis que essas expectativas não sofrem incidência tributária enquanto não realizadas.

Contudo, vale ressaltar que as normas infralegais, especificamente as Instruções Normativas, emitidas pela Receita Federal do Brasil, de n. 1.397, de 2013 ("IN 1397"), e n. 1.700, de 2018 ("IN 1700"), podem dar margem para discussão a respeito da não tributação da distribuição dos lucros a realizar.

Com efeito, a IN n. 1.397 dispõe sobre o Regime Tributário de Transição ("RTT") instituído pelo artigo 15 da Lei n. 11.941, de 2009, e encontra-se ainda vigente. O capítulo III dessa IN contempla as regras pertinentes à tributação dos lucros ou dividendos, cujo artigo 26 determina que os lucros ou dividendos

pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, obtidos com observância dos métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 (portanto, antes da introdução das novas regras contábeis), poderão ser distribuídos sem tributação.

Por sua vez, a IN n. 1.700, em seu artigo 238, que trata dos lucros e dividendos distribuídos, dispõe que não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no capítulo III da IN n. 1.397, de 2013.

Entendemos que a referência existente na IN n. 1.700 ao capítulo III da IN n. 1.397 relaciona-se, exclusivamente, aos resultados que tenham sido apurados por ocasião da vigência do RTT. Contudo, não afastamos a possibilidade de que as autoridades fiscais tenham uma interpretação diferente, ou seja, mais restritiva no sentido de que os lucros isentos de tributação são aqueles que foram apurados de acordo com as regras contábeis anteriores à Lei n. 11.638, de 2007.

### 3 CONCLUSÕES

#### 3.1 É possível a distribuição de lucros a realizar de acordo com a legislação societária e a tributária?

Não identificamos na legislação societária nem na tributária qualquer vedação para a distribuição dos lucros a realizar decorrentes da avaliação de ativos a valor justo.

A Lei n. 6.404, de 1976, normatiza a constituição da reserva de lucros a realizar, mas não contempla nenhuma hipótese de não distribuição desses valores a título de lucros aos sócios.

Da mesma forma, não há na legislação tributária vigente qualquer ressalva para a isenção de imposto de renda sobre a distribuição de reserva de lucros ainda não realizados.

Interessante notar que, para fins de distribuição dos lucros, há efetiva "disponibilidade" da reserva de lucros a realizar decorrente da avaliação de ativos a valor justo. Contudo, para efeitos de tributação sobre o lucro, não há "disponibilidade econômica" da respectiva renda, e, portanto, não há fato gerador do imposto sobre a renda.

### 3.2 Benefício econômico ou jurídico da mensuração a valor justo de ativos, para os sócios ou para a sociedade, fundamenta juridicamente a sua tributação?

Por todo o exposto, entendemos que o benefício econômico ou jurídico da mensuração a valor justo dos ativos, seja para os sócios, seja para sociedade, não fundamenta juridicamente a sua tributação.

Com efeito, ainda que haja discussões a respeito desse conceito, o direito tributário é marcado pela tipicidade cerrada e pelo princípio da legalidade.

A legislação é expressa ao excluir da tributação para efeitos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins os resultados decorrentes da avaliação a valor justo e não há qualquer norma legal no ordenamento vigente que trate da tributação dos lucros distribuídos com base em reserva de lucros a realizar decorrente da mensuração a valor justo dos ativos da sociedade.

## 4 REFERÊNCIAS

BARRETO, Eric; ALMEIDA, Diana. **Contabilidade a valor justo**: IFRS 13. São Paulo: Saint Paul, 2012.

FERNANDES, Edison Carlos. **Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**: de acordo com a Lei n. 12.973, de 2014. São Paulo: Atlas, 2015.

\_\_\_\_\_. Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatórios Contábil-Financeiro. Comentários Tributários ao Pronunciamento Conceitual Básico. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 231-243, jan./jun. 2019.

HARBICH, Ricco. **Conceito e destinação do lucro na nova lei das sociedades por ações**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

JACINTHO, Roque. **Lucros a realizar e lucro inflacionário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

KING, Alfred M. Conceitos de valor justo. In: CATTY, James P. (Org.). **IFRS**: guia de aplicação do valor justo. Porto Alegre: Bookman, 2013.

OLIVEIRA, Eduardo Alves de. **Disponibilidade econômica do fair value**. São Paulo: Quartier Latin/PWC, 2018.

SOUZA, Ana Cristina França de et al. Introdução: a aplicação do valor justo no Brasil. In: CATTY, James P. (Org.). **IFRS**: guia de aplicação do valor justo. Porto Alegre: Bookman, 2013.



## **O CONCEITO DE RECEITA BRUTA E O REGIME JURÍDICO DAS BONIFICAÇÕES COMERCIAIS: ASPECTOS CONTÁBEIS E FISCAIS PARA FINS DE DETERMINAÇÃO DA INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES TRIBUTÁRIAS SOBRE O FATURAMENTO (PIS/COFINS)**

Daniel Dix Carneiro

Mestre em Direito Internacional pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Pós-graduado em Direito Tributário pela FGV-Rio e em Direito pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Bacharel em Direito pela Universidade Federal Fluminense (UFF). Professor dos Cursos de Pós-graduação em Direito Tributário da PUC-Rio e do IBMEC/RJ. Diretor da ABDF. Advogado e consultor tributário em São Paulo, Rio de Janeiro e Belo Horizonte.

Bruno Nogueira Rebouças

Advogado e consultor tributário em São Paulo. MBA em Gestão Tributária pela USP. Especialista em Direito e Processo Tributário pela PUC. Pós-graduado em Direito Empresarial pela FGV.

**SUMÁRIO:** 1 Introdução 2 Momento do reconhecimento de receita para fins contábeis e fiscais no contrato de compra e venda mercantil 3 Ajustes de preço posteriores à tradição da mercadoria que não são receita para fins fiscais 4 Relativização do cumprimento de obrigações acessórias concernentes à emissão do documento fiscal 5 Discussão na jurisprudência acerca da natureza jurídica das bonificações comerciais 6 Caso específico das bonificações em mercadorias 7 Aspectos relacionados à instituição da denominada Contribuição sobre Bens e Serviços (PL n. 3.887/2020) 8 Conclusões 9 Referências.

**RESUMO:** O presente estudo pretende analisar a natureza das bonificações concedidas para fins de reconhecimento contábil da receita bruta e eventual incidência das contribuições PIS/Cofins.

**PALAVRAS-CHAVE:** Bonificações. Preço. Descontos comerciais. Receita bruta. Redução de custo. Incidência. PIS. Cofins. CBS.

## 1 INTRODUÇÃO

Entende-se hoje que alguns tipos de bonificações, conforme concedidas por fornecedores do ramo comercial de determinadas mercadorias em favor de seus adquirentes (clientes), os quais poderão inclusive destiná-las à revenda, seriam reputados como verdadeiros descontos comerciais, e a depender dos termos contratuais e condições dispostas, considerados como próprio preço praticado entre as partes na operação mercantil.

Nesse sentido, a praxe de mercado, assim como os costumes comerciais reiteradamente praticados entre as partes, se veem como extremamente relevantes para fins da adequada depuração dos caracteres negociais subjacentes ao contrato de compra e venda no fornecimento e aquisição de mercadorias.

Isso quer dizer que nem o fornecedor deve pagar mais tributo nessas situações, nas quais se concedem descontos sobre os preços praticados em uma relação mercantil de caráter continuado, nem – muito menos – o comprador há de arcar com um acréscimo de carga tributária na sua operação comercial de revenda, uma vez que adquire as mercadorias por um preço teoricamente já ajustado, portanto insusceptível de incidência da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), haja vista não representar nem um ganho, nem – muito menos – uma riqueza nova ao beneficiário de tais descontos.

Isso se delimita, além de outros aspectos, a partir de um critério temporal em relação ao momento em que a bonificação é concedida pelo fornecedor desses produtos ao seu adquirente. Caso tal benesse (bonificação) tenha sido concedida antes mesmo de concluída a venda desses produtos, equipara-se tal fenômeno a uma espécie de desconto incondicional e, portanto, não estando sujeita ao conceito jurídico-tributário de receita para ambas as partes. Tal racional se justifica pela própria lógica de formação e ajustes de preço (fenômeno denominado de precificação), que pode livremente ocorrer até o momento em que determinado produto efetivamente é faturado ao seu comprador.

Antes mesmo de se perquirir acerca da eventual incidência tributária sobre tais situações, importante definir qual o momento que deve ser considerado pelas partes envolvidas na relação mercantil para fins de precificação e reconhecimento da receita atrelada à operação mercantil correspondente.

Deve-se ter em conta que o instante concernente ao que se denomina usualmente de "faturamento" de um determinado produto deve coincidir exatamente com o momento de reconhecimento de receita atrelada à operação de venda, visto que o dito faturamento nada mais representa que a espécie do gênero "receita", por se referir, mais especificamente, ao que se reconhece como

receita bruta da empresa, em conformidade com o artigo 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, em sua nova redação dada pela Lei n. 12.973/2014. Em outras palavras, o momento em que se concluiu o processo de faturamento de um determinado bem deveria coincidir, sob o aspecto temporal, com o exato instante do reconhecimento da receita atrelado à venda de mercadorias.

Nesse contexto, como bem consignado pelo próprio Supremo Tribunal Federal (STF): "Para fins de definição da base de cálculo da Contribuição ao PIS, da COFINS e demais espécies tributárias, receita bruta e faturamento são expressões sinônimas"<sup>1</sup>; de forma que, para fins de venda de mercadorias, ela corresponderia ao montante correspondente ao preço conjunto das mercadorias vendidas. Assim, conclui Bulhões Pedreira que a "receita bruta das vendas e serviços é formada pelo preço de bens vendidos por conta própria [...]"<sup>2</sup>.

Nesse mesmo sentido, a Lei Complementar n. 70/1991, inclusive, ao traçar qual seria a base de cálculo para fins das contribuições ao PIS/Pasep, antes mesmo da Emenda Constitucional (EC) n. 20, estabeleceu: "A contribuição de que trata o artigo anterior [...] incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza". Assim, o que aqui se discute, portanto, não seria a maior abrangência do conceito de "receita" (gênero) em relação ao conceito de "faturamento" (espécie), o que não é o particular objeto do presente estudo, mas meramente a coincidência que se verifica, sob o aspecto temporal, entre as situações em que (i) se conclui a venda com definitiva precificação das mercadorias transacionadas e (ii) o momento de correspondente reconhecimento dessa receita para fins tanto contábeis quanto fiscais.

Tal análise se faz de crucial importância para fins de se definir qual seria a natureza jurídica da bonificação comercial quando configura um verdadeiro desconto comercial no preço praticado entre as partes contratantes, de forma a pontuar a necessidade de se desvincular, total e definitivamente, o momento de emissão do documento fiscal, assim como o denominado desconto "em nota", da devida definição acerca da natureza tributária de tais bonificações.

Há de se ressaltar, ainda, que também há situações em que, embora não se visualize com uma maior clarividência esse caráter de incondicionalidade referente aos descontos comerciais, pode-se dizer que, invariavelmente, representam ajustes no preço praticado, não podendo configurar igualmente como receita, seja ao vendedor, seja ao adquirente, o que se demonstra a partir de práticas comerciais reiteradas incorporadas aos costumes de mercado, servindo de fonte, inclusive, à devida interpretação dos negócios jurídicos comerciais.

1. STF, ARE 711986/DF, Rel. Min. Luiz Fux, j. 28.11.2014, DJe 03.12.2014.

2. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda**: pessoa jurídica. Rio de Janeiro: Justec, 1979. p. 187.

## 2 MOMENTO DO RECONHECIMENTO DE RECEITA PARA FINS CONTÁBEIS E FISCAIS NO CONTRATO DE COMPRA E VENDA MERCANTIL

No que se refere ao momento do reconhecimento de receitas para fins da contabilidade, há de se ressaltar que o antigo Pronunciamento Técnico CPC n. 30 (R1), § 14, já trazia algumas condições e critérios importantes, a fim de que, se atendidos, a receita pudesse ser verificada e registrada, em que se destacou (i) a transferência de riscos e benefícios; (ii) o fato de o valor da receita poder ser confiavelmente mensurado; (iii) probabilidade de que os benefícios econômicos deverão fluir para a entidade; (iv) as despesas incorridas e correlacionadas a essas receitas também poderem ser confiavelmente mensuradas; e (v) a não manutenção de envolvimento continuado na gestão dos bens vendidos, e que continuaram existindo na normativa contábil, como se verifica a partir da entrada em vigor do Pronunciamento Técnico CPC n. 47, que veio no contexto de implementação de uma nova orientação mais abrangente e completa para tratar do reconhecimento de receitas frente aos diferentes instrumentos negociais e contratuais, conforme norma correlata do IFRS 15 (*Revenue from Contracts with Customers*).

Nesse contexto de evolução e aperfeiçoamento da normativa contábil, diversos pronunciamentos contábeis foram substituídos pelo IFRS 15 / Pronunciamento técnico CPC n. 47, como o que trata de contratos de construção (IAS 11/ CPC 17), programas de fidelidade (IFRIC 13/ CPC 30 – Interpretação A), recebimento em transferência de ativos de clientes (IFRIC 18/ ICPC 11), receitas (IAS 18/ CPC 30), dentre outros.

Assim, o atual Pronunciamento Técnico CPC n. 47, que regula o reconhecimento de receitas, afirma que o "controle de um ativo se refere à capacidade de dirigir o uso e obter substancialmente todos os benefícios remanescentes do ativo". Nesse sentido, sem negar os requisitos já trabalhados a partir do antigo Pronunciamento CPC n. 30, o Pronunciamento CPC n. 47 estabelece que a transferência do denominado "controle do ativo" a um cliente se dá quando da transferência dos direitos relativos ao bem (ativo), de modo que a capacidade do cliente em receber os benefícios desse bem é representada por seu direito (i) aos fluxos de entrada de caixa ou (ii) à redução dos fluxos de saída de caixa gerados pelos ditos bens ou serviços. Isso significa que, quando da transferência de controle, o cliente (adquirente) é o único possuidor do direito de uso do bem durante a sua vida econômica remanescente ou possuidor do direito de o consumir nas suas próprias operações. Assim também, no Pronunciamento Conceitual Básico (R1), receita é definida como:

aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma de entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais.

Acerca das condições para que se possa reconhecer uma receita, por exemplo, na compra e venda de um produto ou bem, Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda esclarecem o seguinte:

Resumindo, portanto, os princípios contábeis geralmente aceitos determinam que a receita e, portanto, o lucro devem ser reconhecidos nas demonstrações contábeis quando os seguintes critérios são atendidos:

1. Deve ter sido acrescentado valor pela empresa a seu produto.
2. O nível de receita deve ser mensurável.
3. A mensuração deve ser verificável e relativamente isenta de distorções.
4. Deve ser possível estimar as despesas correspondentes com um grau razoável de precisão<sup>3</sup>.

Com isso, não pode ser atribuído um acréscimo de valor a um produto que, por exemplo, não corresponda à realidade comercial acordada entre as partes, distorcendo aquilo que deve ser considerado como receita para fins contábeis, e, nesse caso, por via de consequência, também para fins fiscais. Há, no mais, de o contrato ser reputado como integralmente **realizado** (ou "consumado") para fins do reconhecimento dessa receita, como consta a *contrario sensu* de esclarecimento constante do **Manual de contabilidade societária** da Fipecafi: "Um contrato está integralmente não realizado na circunstância em que a entidade 'vendedora' ainda não transferiu os bens ou serviços prometidos ao cliente [...]"<sup>4</sup>.

Vale frisar, ainda, que a normativa contábil não estaria então dissociada da realidade jurídica subjacente a um contrato de compra e venda, tendo em vista que a própria contabilidade assegura que, na maior parte dos casos, "a transferência de riscos e benefícios inerentes à propriedade coincide com a transferência da titularidade legal ou da transferência da posse do ativo para o comprador"<sup>5</sup>. Nesse sentido, considerando uma relação contratual subjacente, com manifestação de vontade,

- 
3. HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDÁ, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007. p. 229.
  4. GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 541.
  5. NASCIMENTO, Suênia Oliveira de Almeida Santos do; LOPES, Renata Ribeiro. **Contabilidade de receitas, contingências e grupos empresariais**. São Paulo: FGV, 2017. p. 86.

como bem afirma Sérgio Bento, "a contabilidade só reconhecerá qualquer mutação somente na execução das obrigações reconhecidas nesse contrato [...]"<sup>6</sup>.

Isso quer dizer que o reconhecimento de receita, nesses casos, está subordinado ao cumprimento, por parte da entidade vendedora, da obrigação de *performance* pela entrega/transferência dos bens ao cliente, o que compreende uma transposição de riscos e benefícios atrelados ao negócio, algo que juridicamente é bastante relevante.

Com isso, o reconhecimento de receita estaria atrelado ao plano da eficácia do negócio jurídico, e não meramente aos seus planos de existência e validade, os quais lhe precedem temporalmente e com o primeiro não se confundem, tendo em vista, a título de exemplo, que uma condição jurídica, como fato futuro e incerto, pode determinar o momento em que se pode (e deve) considerar uma receita reconhecida para fins tanto contábeis quanto fiscais, conforme estipulado em contrato.

Acerca do regime jurídico das condições atreladas ao plano da eficácia dos negócios jurídicos, já bem esclarecia Pontes de Miranda:

O negócio jurídico ou o ato jurídico *stricto sensu* é condicionado, só o manifestante ou os manifestantes da vontade o conceberam, supondo que algum efeito se produzirá; mas tal suposição enche, logicamente, no plano da eficácia, "se..., então...". Para isso, de ordinário, é preciso que se empreguem as palavras, escritas, ou orais, ou mímicas, na medida em que o direito considere expressão o que os sinais "dizem". O que não impede que as condições se componham com as circunstâncias, tacitamente: se a intenção do manifestante ou dos manifestantes da vontade é subordinar a eficácia do que introduzem no mundo jurídico ao advento de algum fato (positivo, ou negativo) futuro, há condição – dita tácita – sem que tenha havido palavras, ou gestos expressivos<sup>7</sup>.

A denominada "condição" para o direito é requisito de eficácia do negócio jurídico, sendo-lhe elemento tido como acidental, isto é, sujeito à deliberação das partes envolvidas para que exista, seja de modo formal (escrito) ou informal (consentimento verbal). Poder-se-ia dizer, de forma mais técnica, que o que se condiciona legalmente para o reconhecimento de receita não é o surgimento do direito ao crédito em si, mas sim o surgimento do direito ao seu efetivo ganho, o que nos parece, a rigor, algo bem diferente da primeira situação.

6. BENTO, Sérgio. Tratamento tributário do ágio. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zebetta Marcarini; BIZZARRO, André Renato (Coord.) **Lei 12.973/14**: novo marco tributário – padrões internacionais e contabilidade. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 154.

7. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1983. t. 5, p. 114.

Embora o direito ao crédito (preço) possa surgir, por vezes, na própria formalização (celebração) do contrato (negócio jurídico), o direito ao seu ganho, ou seja, o direito ao crédito qualificado pelos adjetivos de definitividade (certeza e mensurabilidade), incondicionalidade (exigibilidade) e livre disponibilidade (conversão em numerário) só surge, em determinados casos, em momento posterior da relação contratual, como se passa a detalhar.

Dessa forma, encontra-se a matéria positivada na Lei n. 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas):

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

[...]

VII – o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

- a) **as receitas e os rendimentos ganhos no período**, independentemente da sua realização em moeda; e
- b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. (grifos nossos).

Como já dito, é justamente a ideia de ganho que fundamenta que a mera existência do crédito jurídico não é suficiente; necessário é seu ingresso (do crédito) efetivo no patrimônio de outrem, podendo este dele dispor jurídica ou economicamente.

Em outras palavras, o vocábulo "ganho" equivale juridicamente a direito incondicional e definitivamente adquirido pelo seu titular, podendo o título jurídico (i.e., contrato de compra venda) que lhe dá fundamentação ser transferido a terceiros ou convertido em disponibilidade econômica efetiva. A definitividade, intrínseca ao conceito de ganho, gera direito certo<sup>8</sup> de ser válida e imediatamente exigido da outra parte (exigível), assim como reconhecido como um crédito contábil em seu favor. Bulhões Pedreira, acerca da definição daquilo que seria tomado como ganho de receita ou rendimento, assim dispôs:

Essa noção de "ganho" torna-se mais precisa quando relacionada com o processo de realização do lucro descrito no n. 198. Na hipótese mais simples de ganho de rendimento de locação de imóvel, o processo de realização compreende a fixação do valor estimado mediante contrato de locação, a aquisição do direito de crédito pecuniário líquido e certo a cada aluguel mensal (que ocorre com o decurso do prazo de uso do bem) e a conversão desse crédito em moeda. No regime de caixa,

8. Possui seu fundamento em título jurídico preexistente.

cada aluguel mensal é reconhecido quando recebido em moeda. No regime de competência, cada aluguel é reconhecido no momento em que é ganho, o que ocorre quando o locador adquire (efetiva ou virtualmente) o direito de crédito do aluguel e o poder de dispor de seu valor em moeda. O processo de realização do lucro bruto na venda de mercadoria é o mesmo, com a diferença de que a aquisição do direito de crédito ao preço não é junção ao tempo de uso do bem, mas da entrega ao comprador da coisa vendida<sup>9</sup>.

Na mesma linha de raciocínio, para que seja eficaz o negócio jurídico celebrado (compra e venda mercantil) no que se refere ao pagamento do preço, podendo, portanto, ser exigido a partir de então, há de se efetuar a entrega da mercadoria. Só a partir daí pode-se falar em "ganho" para fins tributários, sendo-lhe inerente a definitividade e a incondicionalidade do crédito a que se refere. Não há, portanto, de se falar de mero ganho provisório, pois este não poderia ser tido como uma receita tanto para fins contábeis quanto para fins fiscais.

Em disposição normativa que trata especificamente do negócio jurídico de compra e venda, o artigo 492 do Código Civil assim prescreve: "Até o momento da tradição, os riscos da coisa correm por conta do vendedor, e os do preço por conta do comprador".

Para fins de uma devida interpretação do dispositivo normativo citado *supra*, importante ressaltar que o preço pode ser algo tanto representado propriamente em dinheiro como em título representativo de dinheiro, assim como forma que ponha à disposição do vendedor a quantia correspondente àquele – como ocorre numa abertura de crédito bancário –, como bem observado por Enneccerus, Kipp e Wolf<sup>10</sup>.

Assim, o referido dispositivo predispõe uma posição expressamente adotada pelo legislador nacional relativamente à denominada Teoria do Risco, ao imputar o risco da coisa ao vendedor e do preço ao comprador, até que haja a tradição do bem, o que não deve ser considerado como uma regra geral em todos os ordenamentos jurídicos, como bem demonstra Enzo Roppo<sup>11</sup> ao descrever a solução adotada a partir do direito civil italiano. Em relação à Teoria do Risco aplicada ao preço, esclarecedoras são as lições produzidas pelo jurista alemão Karl Larenz: "El comprador debe el precio de la compraventa en equivalencia de la prestación del

- 
9. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia** (conceitos fundamentais). Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 489-490.
  10. ENNECERUS, Ludwig; KIPP, Theodor; WOLF, Martin. **Tratado de derecho civil: derecho de obligaciones**. Barcelona: Bosch, 1953. t. II, v. II, p. 101.
  11. ROPPO, Enzo. **O contrato**. Coimbra: Almedina, 2009. p. 254-255.

vendedor, por lo tanto, **por proporcionarle éste la posesión y la propiedad de la cosa vendida**"<sup>12</sup>. (grifos nossos).

Enquanto o bem não houver sido entregue ao comprador, o vendedor, como regra geral, deve arcar com os riscos do objeto negociado, tendo em vista estar na esfera de sua propriedade, como bem pontua Caio Mário da Silva Pereira:

Na compra e venda, o vendedor corre o risco da coisa, até o momento da tradição, porque até então o domínio é seu, e, como a coisa perece para o seu dono – *res perit domino* – enquanto não se integra no patrimônio do comprador, sofre o alienante o seu perecimento e sua danificação<sup>13</sup>.

Se os riscos inerentes ao preço, até a tradição, correm por conta do comprador, isso quer dizer que não pode o valor correspondente ao preço ser visto como algo definitivo ou receita do vendedor já quando da conclusão do contrato, já que o futuro titular do ganho ainda não pode dispor, nem reverter em disponibilidade econômica, algo que não está sob sua tutela jurídica, de modo que os poderes inerentes à propriedade (no caso do crédito), como os de usar, gozar e dispor do que lhe pertence não estariam aí presentes, não exteriorizando um direito reputado como típico e inerente do proprietário, portanto.

Se não há propriedade do crédito – o que só ocorrerá quando de sua incorporação definitiva e incondicional ao patrimônio – não há de se falar de "ganho" de receita ou rendimento. Se não houve ganho de receita, por via lógica não há receita em si.

Noutros termos, quando se efetua a venda de uma mercadoria (com a entrega efetiva), o direito de dispor daquele direito, ao menos possuindo a prerrogativa de ceder seu crédito a terceiros, surge, já que passa o vendedor ou o prestador a ter direito certo e exigível ao preço/crédito. Até a entrega da mercadoria, o direito ao preço/crédito correspondente permanece adormecido, sem eficácia jurídica quanto à sua definitividade, portanto não podendo ainda ser válida e imediatamente exigido.

Conclui-se, com isso, que a eficácia do negócio jurídico, quanto ao direito de crédito incondicional, definitivo e disponível, fica na pendência da "condição" de entrega da mercadoria, sob pena de não se poder falar de receita ganha ou valor faturado.

12. LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones**. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1959. t. II, p. 104-105.

13. PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**: contratos. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 164.

Em outras palavras, o direito de exigência do pagamento desses produtos (preço) só passa efetivamente a existir no momento em que o cumprimento de sua entrega ocorre. Caso contrário, o direito potencial à contraprestação é inexigível, fazendo que o vendedor arque com os riscos do negócio até que a mercadoria chegue às mãos do destinatário. Só aí, pode-se dizer, com segurança, que a receita estará acobertada por seu caráter de definitividade. Assim, pode o comprador invocar a cláusula *exceptio non adimpleti contractus* frente ao não surgimento efetivo do direito à contraprestação (crédito), ou pode pleitear a própria rescisão do contrato, quando do eventual inadimplemento comprovado e gravado de irreversibilidade.

Tal concepção se torna ainda mais relevante se levar-se em conta que existe a tradição no Brasil de se reconhecer receita antes mesmo de se transferirem riscos e benefícios da operação ao comprador das mercadorias, com base em mera emissão do documento fiscal. Edison Carlos Fernandes bem esclarece tais situações:

Pela tradição brasileira de seguir a orientação da legislação tributária, o registro da receita de vendas, da prestação de serviço ou da cessão de direito se dava no momento da emissão da respectiva nota fiscal. Ocorre que a emissão da nota fiscal não equivale, na sua essência, ao cumprimento do regime de competência. Haverá essa coincidência (emissão de nota fiscal e regime de competência) se a mercadoria for entregue ao adquirente juntamente com a nota fiscal; do contrário, havendo previsão contratual de que a entrega seja feita no estabelecimento do adquirente, a expensas do fornecedor, o regime de competência somente será observado se o registro contábil da venda for feito no momento em que a mercadoria é efetivamente entregue no local de destino [...]¹⁴.

A partir daí, podem-se identificar algumas situações em que não necessariamente haverá uma coincidência entre o momento em que se emite o documento fiscal (nota fiscal de venda) e o momento em que se deve considerar o reconhecimento de receita para fins jurídico-tributários. Com isso, não se devem estranhar ajustes de preço (por parte do vendedor) ou ajustes de custo (por parte do comprador) que se dão em momento posterior à emissão do documento fiscal e que deverão, necessariamente, impactar diretamente na receita que está sendo reconhecida com base no valor efetivamente faturado.

---

14. FERNANDES, Edison Carlos. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**. São Paulo: Atlas, 2015. p. 37.

Com isso, há situações em que o comprador tem de reconhecer um valor a título de redução de custo de aquisição de mercadorias destinadas à posterior revenda, não se confundindo com uma receita – nem da perspectiva do vendedor, nem do comprador.

Isso reforça a imprecisão e a incoerência – como será melhor detalhado – em se eleger o documento fiscal (nota fiscal de venda) como instrumento *probandi* da incondicionalidade de determinado desconto que está sendo concedido pelo fornecedor, com a imposição de seu destaque ou informação em nota, como vêm erroneamente procedendo as autoridades fiscais.

Em resumo, as bonificações oferecidas pelo vendedor ao comprador, portanto, seja no momento da operação de compra e venda, seja em evento posterior, têm caráter de ajustes de preço e não de receita. Conforme esclarece o professor Eliseu Martins: “No caso de descontos comerciais e abatimentos, não há dúvidas: devem ser considerados como redução do preço de aquisição”<sup>15</sup>.

Como será detalhado, tais concessões normalmente são operacionalizadas por meio de descontos nas transações comerciais, ou até mesmo na entrega de mercadorias em quantidades superiores àquelas adquiridas que, em final de contas, acarretam os mesmos efeitos para a empresa adquirente das mercadorias transacionadas. Contudo, os mecanismos acima mencionados (desconto puro, bonificação em mercadorias etc.) não podem ser considerados as únicas possibilidades para a concessão de tais benesses. As práticas comerciais atuais também atuam com outros modelos de bonificação comercial, como, por exemplo, o *rebate* financeiro, que, ao nosso ver, possui características muito similares às dos mecanismos já tipicamente conhecidos.

Seguindo as orientações contábeis e legais, temos que a concessão de descontos, a entrega de mercadorias em quantidades superiores àquelas adquiridas, bem como o recebimento de valores a título de bonificação, seriam contabilizados como ajustes de preço e, em sendo assim, não transitariam diretamente pelo resultado da empresa recebedora dos valores. Ainda que transitassem, representariam apenas uma recomposição patrimonial do custo das mercadorias comercializadas pela entidade, e não uma receita, como já bem vinha entendendo o antigo Conselho de Contribuintes:

BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO INCIDÊNCIA. Não se subsumem ao conceito de faturamento, nem do conceito de receita, a obtenção de descontos mediante a bonificação de mercadorias, eis que tais vantagens não se originam da venda

---

15. MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998. p. 126.

de mercadorias nem da prestação de serviços, mas estão ligadas essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas.

(2º CC, 3ªC, RV 223.405, Rel. Cons. José Henrique Longo, j. 18.05.2005)

BONIFICAÇÃO DE MERCADORIAS. NÃO INCIDÊNCIA. Não se subsumem ao conceito de faturamento, nem do conceito de receita, a obtenção de descontos mediante a bonificação de mercadorias, eis que tais vantagens não se originam da venda de mercadorias nem da prestação de serviços, mas estão ligadas essencialmente a operações que ensejam custos e não receitas. Recurso provido em parte.

(2º CC, Processo Administrativo n. 11080.013954/2002-26, Rel. Cons. Maria Teresa Martins López)

Como será visto, entretanto, tais posicionamentos passaram por transformações com o decorrer do tempo, utilizando-se de critérios nem sempre úteis para a identificação da real natureza jurídica e o correto tratamento contábil de tais bonificações.

### 3 AJUSTES DE PREÇO POSTERIORES À TRADIÇÃO DA MERCADORIA QUE NÃO SÃO RECEITA PARA FINS FISCAIS

Como visto, o fenômeno de precificação de um bem destinado à venda é algo complexo na relação mercantil, não podendo estar subordinado meramente ao momento de emissão do documento fiscal (nota fiscal de venda) para fins de que se venha a reconhecer uma receita decorrente da venda do bem.

Ainda nesse sentido, pode-se dizer que há situações em que se verifica um efetivo ajuste de preços até mesmo em momento posterior à tradição jurídica da mercadoria, com transferência dos riscos e benefícios atrelados ao negócio jurídico, decorrente de práticas de mercado reiteradas, que servem, inclusive, como fonte jurídica à interpretação do direito comercial e da legislação que lhe é subjacente.

Acerca da força normativa dos usos e costumes de mercado em matéria de contratos comerciais, faz-se mister reproduzirem-se os ensinamentos sempre atuais de Fran Martins:

Sabe-se que o direito comercial tem características próprias, que retratam justamente o dinamismo da *atividade* empresarial, em contraste com a posição conservadora, de certo modo estática, dos atos de natureza civil. [...] Caracteriza-se, assim, o direito comercial, como anteriormente assinalamos, pela *simplicidade* de suas fórmulas, pela *internacionalidade* de suas regras e institutos, pela *rapidez* de sua aplicação,

pela *elasticidade* dos seus princípios e também pela *onerosidade* de suas operações. Esses princípios característicos, necessários para que o direito comercial possa acompanhar a permanente evolução do mercado, não poderiam deixar de se refletir nas obrigações resultantes dos contratos empresariais. [...] Também os usos e costumes comerciais influenciam a obrigação resultante da atividade empresarial<sup>16</sup>.

Pode-se dizer que, na dinâmica comercial, o fluxo de negociações e de ajustamento de preços de venda acontece de forma tão rápida e constante, que se torna, até certo ponto, irrelevante se atribuir demasiada importância a conceitos mais estáticos, importados do direito civil, como os de condicionalidade ou incondicionalidade das bonificações concedidas.

Nessa situação, é perfeitamente compreensível que a empresa adquirente dessas mercadorias venha a reconhecer tais ajustes de preço, que seriam realizados *a posteriori*, como redutores do custo de aquisição desses produtos destinados à revenda, de forma que isso não representaria qualquer prejuízo ao Erário, tendo em vista que, quando da revenda dessa mesma mercadoria adquirida com o valor descontado (com redução de seu custo), deverá estar sujeita às regras gerais de demanda e oferta de mercado, de modo que será tributada pelo valor cheio na sua operação de venda, apropriando crédito de PIS e Cofins somente sobre o custo final e efetivo dessa aquisição, portanto já descontado de eventual bonificação concedida pelo fornecedor.

Assim, no bojo das relações contratuais mercantis, há inclusive uma necessidade de relativização do momento de exigibilidade da contraprestação em crédito (a favor do vendedor) comparativamente ao momento em que ocorre a prestação do bem vendido, isso devido à dinâmica de tais relações comerciais, que não pode ser menosprezada pelo direito tributário. Interessantes, nesse sentido, as considerações de Joaquim Garrigues acerca da temática:

La exigibilidad "desde luego" de la obligación pura, es decir, inmediatamente después de contraída, según el Derecho Civil [...] es inconciliable con las conveniencias del tráfico mercantil, donde generalmente se opera a base de crédito, es decir, sobre la base de que la contraprestación no sea inmediata a la prestación<sup>17</sup>.

Isso só evidencia que as tratativas comerciais com fornecedores, com sua dinâmica de revisão constante de preços, podem se dar de forma inclusive ulterior

16. MARTINS, Fran. **Contratos e obrigações comerciais**. 17. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 7-8.

17. GARRIGUES, Joaquim. **Tratado de derecho mercantil**. Madrid: Revista de Derecho Mercantil, 1963. t. III, p. 11.

à tradição da mercadoria, modificando o valor do preço negocialmente praticado entre as partes e, conseqüentemente, a receita que está sendo reconhecida. No final, isso nada mais representa do que um desconto no preço de venda praticado pelo fornecedor, que não pode ser encarado nem como receita por parte de quem vende nem, muito menos, por parte de quem adquire a mercadoria.

Entende-se, com isso, que a condicionalidade ou a incondicionalidade intrínsecas ao desconto ou à bonificação concedida, embora possam representar critérios juridicamente válidos e que vêm sendo ventilados em tribunais administrativos e judiciais, assim como pelo próprio Fisco, não conseguem, por si só, capturar a complexidade de tais relações mercantis em sua inteireza, nitidamente considerando suas particularidades e dinâmicas de mercado que exigem um alto fluxo de negociações, as quais ocorrem quase que em tempo real.

Em suma, mais importante do que considerar como condicional ou incondicional um desconto ou bonificação comercial, é definir se tal benesse se encontra dentro da estrutura de precificação do produto ou não, sob pena de se reconhecer um ganho de receita para o fornecedor ou para o adquirente da mercadoria que seja meramente fictício, sujeitando-o indevidamente à tributação para fins de PIS e Cofins.

#### **4 RELATIVIZAÇÃO DO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS CONCERNENTES À EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL**

Já se ressaltou a insuficiência em se adotar a emissão da nota fiscal de venda como parâmetro para se considerar como "incondicional" um desconto ou bonificação concedida, portanto elemento estranho ao conceito de receita, até porque, negocialmente, o valor do preço praticado entre as partes pode perfeitamente variar até que haja a tradição da mercadoria ao patrimônio do comprador, momento em que os riscos e benefícios do negócio deverão ser transferidos para a outra parte da relação negocial, podendo, a partir daí, a receita atrelada à venda realizada ser reconhecida para fins tanto contábeis como fiscais.

O que ocorre nesse caso, em final de contas, seriam meras variações de preço anteriores mesmo ao momento de reconhecimento da receita, devendo, por conta disso, compor o próprio montante de receita de venda das mercadorias que estão sendo naquele momento transacionadas.

Em rigor e como regra geral, em um contrato de compra e venda mercantil, só poderá ser considerada como faturada uma determinada mercadoria quando ela estiver em mãos (posse ou propriedade) de seu adquirente, e não a partir da mera emissão de um documento fiscal.

Nesse sentido, deve-se ter em conta a relativização das obrigações acessórias que são utilizadas como parâmetro para definições, como, por exemplo, de faturamento/receita bruta, incompatíveis com uma visão tradicional de se reconhecer receita como base meramente em emissão de nota fiscal de venda, chegando-se a exigir que o valor do desconto esteja expressamente informado nesse documento para que seja afastada a tributação sobre seu valor, nos termos da Instrução Normativa SRF n. 51/1978 e do enunciado constante do Parecer CST/SIPR n. 1.386/1982.

## 5 DISCUSSÃO NA JURISPRUDÊNCIA ACERCA DA NATUREZA JURÍDICA DAS BONIFICAÇÕES COMERCIAIS

A Receita Federal, por meio da sua Coordenação de Sistema de Tributação (Cosit), quando exarou o Parecer CST/SIPR n. 1.386/1982 já manifestava seu entendimento acerca da natureza jurídica das bonificações, equiparando-as a descontos, da seguinte forma:

Bonificação significa, em síntese, a concessão que o vendedor faz, ao comprador, diminuindo o preço da coisa vendida ou entregando quantidade maior que a estipulada. Diminuição do preço da coisa vendida pode ser entendido também como parcelas redutoras do preço de venda, as quais quando constarem da Nota Fiscal de venda dos bens e não dependerem de evento posterior à emissão desse documento, são definidas, pela Instrução Normativa SRF n. 51/78, como descontos incondicionais [...].

Em que pese a tendência simplificadora do Fisco ao tratar do tema, há de se salientar que repasses (ou "benesses"), tratados em sentido amplo, sempre estão compostos por uma parte que os concede e outra parte que se vê como beneficiária de tais benesses. Assim, com base na jurisprudência administrativa e na judicial que vêm tratando do tema, podem-se classificar, pelo menos, quatro naturezas jurídicas diferentes para tais repasses: (i) prestação de serviço; (ii) doação; (iii) desconto condicional; e (iv) desconto incondicional.

Considerando essa segregação, vale ressaltar quais os caracteres e qualificativos que vêm sendo adotados para juridicamente diferenciar, na prática, tais espécies de repasses ou benesses praticadas pelas empresas, em conformidade, principalmente, com os precedentes administrativos que já trataram do tema.

Em primeiro lugar, a prestação de serviço pressupõe uma contraprestação ao recebimento do preço consubstanciada num fazer (*facere*), de forma a produzir uma vantagem imediata para o tomador de serviços, portanto inconfundível

com o fornecimento de mercadorias típico do setor comercial. Quando isso não ocorre, de forma a decorrer de um genuíno contrato de prestação de serviços, não há que se falar de bonificação com natureza de prestação de serviços. Ou é uma coisa, ou outra. Com isso, tem sido bastante rara a configuração da bonificação da perspectiva de um contrato de prestação de serviços.

Por outro lado, quando desvinculadas de uma prestação de serviços e da operação de venda, tais repasses vêm sendo classificados como verdadeiras doações (**Acórdão n. 9303-003.515**, de 15.03.2016), ou seja, repasses ou benesses "transferidas por liberalidade da empresa, apresentando natureza de doação" (**Acórdão n. 3802003.562**, de 20.08.2014). Segundo a Receita Federal (**Soluções de Consulta Cosit n. 291 e n. 380**, de 2017) haveria receita tributável tanto no recebimento da mercadoria pelo adquirente, quanto na sua revenda.

Por conta desses aspectos, o entendimento mais recente do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (**Carf**) acabou tendendo a se firmar no seguinte sentido, no que se refere à diferenciação entre doações e bonificações:

Quando, entretanto, as mercadorias são **recebidas em operações isoladas**, isto é, **descasadas de uma concomitante operação de compra e venda, de bonificações não se trata, mas meramente de doações**. O valor das mercadorias assim recebidas constitui receita de quem as recebe, pois aumenta o seu patrimônio líquido [...]. (**CSRF, 3ª Turma, Acórdão n. 9303003.515, 15.03.2016**). (grifos nossos).

Vale ressaltar, com isso, que as bonificações comerciais de que ora se cogita no presente estudo, possuem relação intrínseca com a operação de compra e venda, tendo em vista possuírem a função precípua de restaurar o valor original do bem, de forma a evitar qualquer impacto indesejado no preço praticado. No mais, tais valores, repassados via bonificação, não representam mera **liberalidade** por parte de quem concede, por estarem atrelados a um compromisso negocial de manutenção do valor e preço praticados na operação de venda.

Por outro viés, quando o repasse ou a benesse concedidos pela empresa, de alguma forma, estiverem **atrelados à operação de venda**, o valor representativo poderá ser, pela jurisprudência administrativa, reputado como um desconto condicional ou um desconto incondicional; nesta última situação, não se submetendo à tributação. Nesse caso, como já bem entendeu o Carf, "as bonificações podem ser vinculadas ou desvinculadas de operações de venda [...]. Para as bonificações desvinculadas de operações de venda, basta a apresentação das notas fiscais e dos contratos que lhes servem de suporte, provas estas devidamente acostadas aos autos" (**Acórdão n. 3802003.562**, de 20.08.2014).

Nessa linha de raciocínio, a bonificação ou a benesse possuem natureza de desconto condicional, quando se subordinam a evento futuro e incerto (e.g., **Acórdão n. 9303-004.608**, de 26.01.2017, e **Acórdão n. 9303-003.810**, de 16.05.2016), isto é, quando se subordinam a condição jurídica que só vem a se implementar em momento posterior ao faturamento dos bens vendidos (momento futuro), não compondo mais o preço praticado entre as partes contratantes.

A condição pode estar atrelada, como ensinou Rubens Gomes de Sousa, a uma "condição de pagamento"<sup>18</sup>, como, por exemplo, se o pagamento for realizado a certo prazo, de determinada forma estipulada entre as partes etc. Isso, por si só, não desnatura o valor que está sendo em final de contas faturado por parte do fornecedor das mercadorias transacionadas. Por conta disso, quando apresenta caráter puramente condicional, não deve o "desconto" representar, *a priori*, parcela redutora do preço de venda ou efetivo desconto no preço praticado pelo vendedor, não compondo, igualmente, a receita bruta da empresa vendedora. Poderia, na pior das hipóteses, ser encarada apenas, da perspectiva da Receita Federal, formalizada na Solução de Consulta Cosit n. 34, de 21 de novembro de 2013, como uma receita financeira a ser reconhecida pela parte que a recebe (comprador) e uma despesa financeira incorrida pelo vendedor, o que implicaria uma alíquota diferenciada para fins de incidência de PIS e Cofins.

Ademais de tudo isso, importante mencionar que a bonificação ou o desconto qualificado como condicional – assim como ocorre com a prestação de serviço – não se confunde com a mera doação. Nesse sentido, como bem pontua José Minatel: "Nessa concepção formal, o atributo 'condicional' das bonificações permitiria afastá-las da tônica da liberalidade que caracteriza as 'doações'"<sup>19</sup>.

Por outro lado, não sendo reputada doação e, também, quando não atrelada a qualquer evento que se qualifique como futuro e incerto, a bonificação é tida como um desconto incondicional, já compondo, *a priori*, o preço praticado pelo vendedor (**Acórdão n. 9303003.486**, de 23.04.2016), não havendo de se falar de receita tributável nem da perspectiva do vendedor, nem – muito menos – do comprador, como já assinalado.

A Receita Federal, inclusive, possui entendimento acerca de quando o desconto (ou bonificação) deve figurar como um desconto incondicional, no seguinte

18. SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954. p. 372.

19. MINATEL, José Antonio. Bonificações e descontos obtidos nas compras: qualificação jurídica impede a incidência de PIS/COFINS. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/12/José-Antonio-Minatel-2.pdf>>. Acesso em: 17 ago. 2020.

sentido: “Os descontos incondicionais consideram-se parcelas redutoras do preço de vendas, **quando constarem da nota fiscal de venda dos bens** ou da fatura de serviços e **não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos**”. (grifos nossos). Tal interpretação da RFB vem tomando por base o que já estava disposto na Instrução Normativa SRF n. 51, de 1978, que assim prescreve:

Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando **constarem da nota fiscal de venda dos bens** ou da fatura de serviços e **não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos**. (grifos nossos).

Para tanto, seguindo a linha interpretativa reiteradamente adotada por parte da RFB, acerca da bonificação enquanto desconto incondicional: “É concedido de pronto ao comprador para que se efetive a venda, daí ser reconhecido na linguagem coloquial como o ‘desconto concedido na nota fiscal’<sup>20</sup>. Isso quer dizer que, caso, por algum motivo, o valor referente à bonificação não venha formalizado como um desconto informado no próprio corpo do documento fiscal, o Fisco entende que se trataria de bonificação com natureza de desconto condicional, portanto sujeita à tributação, seja como receita bruta, seja como receita financeira.

Contrariamente ao posicionamento exarado por parte da Receita Federal, um cuidado que se deve tomar refere-se à necessidade de se vir a determinar com maior precisão o momento que se deve considerar para fins de reconhecimento de receita e efetivo “faturamento” da mercadoria, já que antes disso pende uma definição sobre a exatidão ou mensurabilidade do preço que está sendo auferido pelo vendedor, incorporando-se ao seu resultado patrimonial.

Entende-se – como já bastante detalhado – que nem sempre esse momento do reconhecimento de um ingresso como receita coincide com a emissão da “fatura” ou documento fiscal (nota fiscal de compra e venda), tendo em vista a necessidade de implementação das condições devidas e pressupostas ao reconhecimento da receita, como, por exemplo, a mensurabilidade do valor envolvido.

Diferentemente do caso em que há uma redefinição do preço do negócio logo de início, ou seja, já há uma nova precificação antes mesmo que ocorra a transação, há igualmente situações concernentes à entrega adicional de produtos ou de outros tipos de benesses em bonificação em que não há de se falar tecnicamente, à luz do direito privado, em uma nova precificação, isto é, uma definição nova de preço, haja vista que mesmo nessas circunstâncias, como

---

20. MINATEL, José Antonio. Op. cit., p. 10.

definiu o Superior Tribunal de Justiça (STJ), isso não implicaria efetivamente uma "redução do preço do negócio", mas apenas uma redução do "preço médio de cada produto", como se observa do seguinte trecho de decisão:

**A bonificação é uma modalidade de desconto** que consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a **redução do preço médio de cada produto, mas sem que isso implique redução do preço do negócio** (STJ, REsp n. 1.111.156/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 22.10.2009). (grifos nossos).

Em sentido um pouco diferente do traçado pelo STJ, o Carf chegou a equiparar as bonificações ou repasses financeiros, de forma indiferenciada, a verdadeiros descontos, mas sem dizer que aquelas eram espécies desses últimos, ou que não eram até diferentes, na essência, de qualquer modelo tradicional de desconto conforme traçado originalmente pelo direito civil. Veja-se trecho do acórdão do tribunal administrativo a esse respeito:

De todo modo, pelas conclusões acima, as bonificações, sejam elas veiculadas mediante abatimento de preço, em moeda com objetivo de "rebache de preço" [sic] ou em mercadoria, serão sempre descontos condicionais ou incondicionais. Ou seja, têm sempre natureza jurídica de desconto, e como tal devem ser tratadas pelo direito, seja privado seja tributário, cabendo, então, aprofundar a investigação do conceito, conteúdo e alcance do que venha a ser bonificação ou desconto, e os correspondentes tratamentos determinados pelo ordenamento pátrio, para se aquilatar os efeitos tributários que deles devam emanar (4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão n. 3402002.092, de 23.06.2013).

Essa falta de sistematização e uniformidade de conceitos, em sede jurisprudencial, não escapou à observação de José Minatel, que tentou ver, com isso, uma utilidade prática do entendimento do STJ, no seguinte sentido:

Diante dessa multiplicidade de signos e ausência de sistematização, a definição que se extrai do julgado do STJ não convalida uma classificação, mas serve para corroborar o aceno inicial no sentido de que as "bonificações" realizadas nas operações comerciais entre fornecedor e revendedor não se restringem unicamente à entrega de quantidade maior de mercadorias sem custo para o adquirente, podendo se dar na forma de "descontos" que contribuem para a redução dos preços dos produtos vendidos pelos fornecedores (*rebate*), modalidade que se apresenta com nitida natureza financeira na

medida em que diminui os desembolsos – e por consequência, os custos – da pessoa jurídica adquirente em relação aos produtos negociados<sup>21</sup>.

Afora as figuras da (i) doação, da (ii) prestação de serviços, do (iii) desconto condicional e do (iv) desconto incondicional, a jurisprudência administrativa chega a referir-se à benesse que se configura como uma espécie de “ajuste no custo de aquisição” e a que, geralmente, se imputa o qualificativo de “bonificação comercial”.

Entende-se que, em grande parte, essa figura se confunde com uma espécie de desconto de caráter condicional, por seu fato gerador se dar em momento posterior ao “faturamento” ou emissão da nota fiscal de venda da mercadoria, assim como à aquisição dos bens pela empresa compradora (beneficiária), o que ocorreria em decorrência da implementação de uma condição jurídica, disciplinada tradicionalmente pelo direito civil.

Assim, nem tudo que representa um **fator de redução** do custo de aquisição pode ser tido como um ajuste ocorrido *a posteriori* no custo de aquisição do bem. Isso quer dizer que um desconto concedido incondicionalmente poderá ser fator de redução do custo de aquisição, influenciando no próprio preço praticado entre as partes antes mesmo de se reconhecer uma receita decorrente da venda de mercadorias.

No que tange às bonificações concedidas em forma de *rebate* financeiro, o Carf já manifestou o seu entendimento em linha com os argumentos acima expostos, trazendo apenas um novo elemento importante, concernente ao fato de as mercadorias adquiridas encontrarem-se em estoque (não comercializadas) ou já terem sido comercializadas, conforme demonstrado pelo julgado abaixo transcrito:

PIS E COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. BONIFICAÇÕES E DESCONTOS COMERCIAIS. NATUREZA JURÍDICA DE REDUÇÃO DE CUSTOS. Por força dos arts. 109 e 110 do CTN e segundo a definição, o conteúdo e alcance dos institutos, conceitos e formas de direito privado (direito societário), nos termos do art. 177, da Lei 6.404/76, e conforme as Deliberações CVM n. 575, de 05 de junho e n. 597, de 15 de setembro de 2009, e CPC n. 16 e 30, de 2009, **tem-se que as bonificações e descontos comerciais não possuem natureza jurídica de receita, devendo ser tratados como redutores de custos, e como tal devem ser reconhecidos à conta de resultado ao final do período, se o desconto corresponder a produtos já efetivamente comercializados, ou à conta redutora de estoque,**

---

21. MINATEL, José Antonio. Op. cit., p. 9.

se os descontos referirem-se a mercadorias ainda não comercializadas pela entidade (4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Acórdão 3402002.092, Processo 10510.721517/201109). (grifos nossos).

Extrai-se do julgado acima que a bonificação comercial, com o intuito de ajustar o preço das mercadorias, não será considerada receita pela empresa recebedora das bonificações ou descontos comerciais, configurando fator de redução do custo de aquisição dos produtos, refletindo-se seja em resultado em relação às mercadorias que já foram objeto de comercialização, seja na conta estoque em relação às mercadorias ainda não comercializadas.

Parece, com base nisso, que a referida decisão chegou o mais próximo da essência das bonificações ou descontos concedidos no contexto de uma relação comercial, considerando as particularidades relacionadas ao dinamismo e à rapidez das relações mercantis.

## 6 CASO ESPECÍFICO DAS BONIFICAÇÕES EM MERCADORIAS

Como já mencionado, as bonificações em mercadorias não precisam constar como um "desconto em nota" para que sejam consideradas como genuínos descontos no preço praticado quando da venda de mercadorias, já que a dinâmica mercantil lhes impõe invariavelmente essa qualificação.

Tem-se que o recebimento de mercadorias evidentemente não seria receita, do mesmo modo que o fornecedor não pagará mais PIS e Cofins pelo fato de haver disponibilizado um número maior de mercadorias. Esse chegou a ser, inclusive, o posicionamento majoritário em julgamentos realizados pelo Carf no passado, conforme demonstrado a partir da ementa abaixo transcrita:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: COFINS. MERCADORIAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA. O recebimento de mercadorias em bonificação implica em mera redução do respectivo custo unitário de aquisição. Redução de custo não equivale a receita e, portanto, não pode ser fato gerador da Cofins, nem mesmo após a vigência da EC n. 20/98 (Acórdão 3403-00.393 em 25.05.2010, publicado no *DOU* em 24.03.2011).

De modo bastante semelhante, já se pronunciou o próprio STJ, o que fez da seguinte forma:

A bonificação é uma modalidade de desconto que **consiste na entrega de uma maior quantidade de produto vendido em vez de conceder uma redução do valor da venda**. Dessa forma, o provador das mercadorias é beneficiado com a redução do preço médio de cada produto, **mas sem que isso implique redução do preço do negócio** (STJ, 1ª Seção, REsp n. 1.111.156/SP, Rel. Min. Humberto Martins, DJe de 22.10.2009). (grifos nossos).

Pensar em sentido contrário acarretaria um racional que poderia chegar a um certo nível de absurdo, como, por exemplo, na situação em que uma empresa acaba de ser constituída e, antes mesmo de começar a gerar resultado com a venda de suas mercadorias, resolve já garantir um estoque inicial. Com isso, adquire mercadorias e, ao mesmo tempo, é bonificada com outras tantas por parte de seus fornecedores. Ocorre que, por questões de mercado, a empresa (adquirente) só começa a vender esses mesmos produtos por ela adquiridos três meses após a sua compra, gerando resultado com tais vendas.

Nesse sentido, poder-se-ia afirmar que a empresa teve receita tributável para fins de PIS e Cofins já no primeiro mês após sua constituição? Parece bem irrazoável chegar-se a esse racional. Isso porque de receita não se trata, nem para fins contábeis, nem – muito menos – para fins tributários, mas sim de efetivos descontos realizados em cima do preço dos produtos comercializados.

## 7 ASPECTOS RELACIONADOS À INSTITUIÇÃO DA DENOMINADA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (PL N. 3.887/2020)

Como é de público conhecimento, o Governo Federal apresentou o Projeto de Lei n. 3.887, de 2020, com o fito de criar a chamada Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), a partir do intento de unificação do PIS e da Cofins, alterando, em uma série de aspectos, a sistemática de incidência e apuração das referidas contribuições, de forma que, por exemplo, a alíquota seria definida em 12% (doze por cento) e a sistemática de cálculo alterada.

Embora haja quem alegue que o Projeto de Lei nasceu inconstitucional<sup>22</sup> – por entender que, ao tratar de incidência sobre bens e serviços no artigo 1º, *caput* e parágrafo único, estaria o projeto extrapolando competência constitucional traçada a partir do artigo 195 da Constituição Federal –, definitivamente, não pensamos assim. Ao menos eventual inconstitucionalidade não decorreria

22. PAULA, Breno de. A nova CBS, apresentada como reforma tributária pela União, é inconstitucional. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-ago-08/breno-paula-cbs-inconstitucional>>. Acesso em: 17 ago. 2020.

exclusivamente desse fato isolado. Isso porque o dispositivo constante do art. 2º do Projeto traz a previsão de que "a CBS incide sobre o auferimento da receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977, em cada operação", o que restaria conforme, nesse aspecto, com o texto constitucional.

Vale ressaltar que a referência ao artigo 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977 pelo Projeto de Lei remete ao conceito de receita bruta fincado a partir das alterações trazidas pela Lei n. 12.973/2014, assim dispendo:

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.

Vale entender que o conceito de receita bruta trazido pelo dispositivo normativo supracitado compreende, necessariamente, receitas decorrentes "da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica", tendo em vista a necessidade de interpretação conjunta e integrada dos incisos do referido artigo. Em outras palavras, não poderia ser algo desvinculado da própria operação da empresa, sendo, por conta disso, necessariamente uma receita de caráter operacional.

Nesse contexto, especificamente no que diz respeito ao regime tributário das bonificações comerciais, poder-se-ia dizer que, caso haja a aprovação do Projeto de Lei da CBS, não haverá qualquer brecha legal para que se considerem as bonificações, mesmo com caráter "condicional", como receita financeira de quem as adquire, contrariamente ao que já pretendeu a Receita Federal (Solução de Consulta Cosit n. 34, de 2013), assim como não há como subsistir o argumento de que isso deve compor a receita bruta de qualquer das partes envolvidas na operação mercantil – seja vendedor, seja comprador do produto transacionado.

## 8 CONCLUSÕES

Tendo em vista todo o exposto no presente estudo, e considerando o cenário em que tais bonificações são concedidas no bojo de uma relação mercantil, especificamente atreladas à compra e venda de mercadorias, vê-se como impreciso e incoerente eleger-se o documento fiscal (nota fiscal de venda) como instrumento *probandi* da incondicionalidade de determinada bonificação ou desconto comercial que está sendo concedido pelo fornecedor, com a imposição

de seu destaque ou informação em nota, como vêm erroneamente procedendo as autoridades fiscais.

Deve-se entender por desconto incondicional aquele que precede a precificação das mercadorias e a conclusão da própria operação de venda, sendo coerente que se determine como marco temporal o momento em que se deve reconhecer a receita em uma compra e venda mercantil, ou seja, o instante da tradição do bem à posse ou propriedade do comprador das mercadorias transacionadas.

Há também situações em que, posteriormente à conclusão da venda de mercadorias e do correspondente reconhecimento da receita atrelada a essa operação de venda, o comprador poderá reconhecer um valor a título de redução de custo das mercadorias adquiridas em seu resultado, não se confundindo com uma receita para fins tributários, nem da perspectiva do vendedor, nem do comprador, considerando-se o dinamismo e a fluidez das relações mercantis, subordinadas aos usos e costumes levados em conta pelo direito comercial, não se encontrando presas às categorias tradicionais e, até certo ponto, estanques dos institutos típicos do direito civil.

Com isso, e com base em jurisprudência, tanto administrativa quanto judicial – que vem se demonstrando mais lúcida acerca do tema –, pode-se afirmar que as denominadas bonificações, em suas mais variadas formas (*rebate* financeiro, bonificação em mercadorias, concessão de notas de crédito etc.) não deveriam ser consideradas como receita para fins de incidência do PIS e da Cofins, diferindo, como bem demonstrado, de outras situações em que a incidência seria possível (i.e., doação e contraprestação de um serviço).

Por fim, caso haja a aprovação do Projeto de Lei da CBS, não haverá qualquer brecha legal para que se considerem as bonificações, mesmo com caráter "condicional", como receita financeira de quem as adquire, contrariamente ao que já pretendeu a Receita Federal (Solução de Consulta Cosit n. 34, de 2013), assim como não há como subsistir o argumento de que isso deve compor a receita bruta de qualquer das partes envolvidas na operação mercantil – seja vendedor, seja comprador do produto transacionado.

## 9 REFERÊNCIAS

- BENTO, Sérgio. Tratamento tributário do ágio. In: VIEIRA, Marcelo Lima; CARMIGNANI, Zébetta Marcarini; BIZZARRO, André Renato (Coord.). **Lei 12.973/14: novo marco tributário – padrões internacionais e contabilidade**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.
- ENNECERUS, Ludwig; KIPP, Theodor; WOLF, Martin. **Tratado de derecho civil: derecho de obligaciones**. Barcelona: Bosch, 1953. t. II, v. II.

FERNANDES, Edison Carlos. **Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL**. São Paulo: Atlas, 2015.

GARRIGUES, Joaquim. **Tratado de derecho mercantil**. Madrid: Revista de Derecho Mercantil, 1963. t. III.

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

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

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

KIPP, Theodor; WOLF, Martin; ENNECERUS, Ludwig. **Tratado de derecho civil**: derecho de obligaciones. Barcelona: Bosch, 1953. t. II, v. II.

LARENZ, Karl. **Derecho de obligaciones**. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, 1959. t. II.

LOPES, Renata Ribeiro; NASCIMENTO, Suênia Oliveira de Almeida Santos do. **Contabilidade de receitas, contingências e grupos empresariais**. São Paulo: FGV, 2017.

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

\_\_\_\_\_. **Contabilidade de custos**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

MARTINS, Fran. **Contratos e obrigações comerciais**. 17. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

MINATEL, José Antonio. Bonificações e descontos obtidos nas compras: qualificação jurídica impede a incidência de PIS/COFINS. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2014/12/José-Antonio-Minatel-2.pdf>>. Acesso em: 17 ago. 2020.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. **Tratado de direito privado**. 4. ed. Revista dos Tribunais: São Paulo, 1983. t. 5.

NASCIMENTO, Suênia Oliveira de Almeida Santos do; LOPES, Renata Ribeiro. **Contabilidade de receitas, contingências e grupos empresariais**. São Paulo: FGV, 2017.

PAULA, Breno de. A nova CBS, apresentada como reforma tributária pela União, é inconstitucional. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-ago-08/breno-paula-cbs-inconstitucional>>. Acesso em: 17 ago. 2020.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda**: pessoa jurídica. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

\_\_\_\_\_. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia** (conceitos fundamentais). Rio de Janeiro: Forense, 1989.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**: contratos. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

ROPPO, Enzo. **O contrato**. Coimbra: Almedina, 2009.

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

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 2. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.

VAN BREDÁ, Michael F; HENDRIKSEN, Eldon S. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2007.

WOLF, Martin; ENNECERUS, Ludwig; KIPP, Theodor. **Tratado de derecho civil**: derecho de obligaciones. Barcelona: Bosch, 1953. t. II, v. II.

## OS EFEITOS COMPETITIVOS DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM TRIBUTOS INDIRETOS

Daniel Oliveira Matos

Mestre em Economia e Mercados pela Universidade Presbiteriana Mackenzie, Mestrando em Direito na Fundação Getulio Vargas de São Paulo (linha de concentração: Direito Tributário). Especialista em Direito Tributário, em Direito Empresarial e em Processo Civil. Graduado em Direito e em Economia. Advogado, Economista e Perito.

SUMÁRIO: **1** Introdução **2** O comportamento econômico do contribuinte no planejamento tributário **3** Planejamento tributário em tributos indiretos **4** Efeitos competitivos do planejamento de tributos indiretos na atividade econômica **5** Conclusão **6** Referências.

RESUMO: O presente artigo científico alude aos efeitos competitivos que o planejamento tributário em tributos indiretos possibilita ao contribuinte a fim de que haja melhor alocação e produção dos recursos escassos, especialmente em nossa estrutura tributária na qual há complexidade normativa que resulta em assimetria de informações, aumentando os custos de transação, o que é refletido nos preços relativos que são suportados pelos consumidores.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário. Planejamento tributário. Tributos indiretos. Comportamento econômico. Efeitos competitivos.

### 1 INTRODUÇÃO

Neste artigo, o presente tema será tratado nas três seções seguintes, sendo que a primeira delas é destinada a analisar o comportamento econômico do contribuinte e sua tomada de decisão em aderir ao planejamento tributário, visto que é da natureza humana obter melhores condições de atuação e subsistência, sendo conhecido tal comportamento como *análise de custo-benefício*.

Na segunda seção, serão tratados alguns casos de planejamento tributário em tributos indiretos de forma a minorar a interferência nos preços relativos, em razão de uma maior intervenção estatal por meio de carga tributária.

Por fim, na terceira seção, serão analisados os efeitos competitivos da implementação de planejamento tributário em tributos indiretos e sua repercussão

na atividade econômica, o que se dará mediante análise crítica à política tributária nacional, bem como seu forte efeito interventivo nas atividades desenvolvidas pelos agentes econômicos, o que é repassado aos consumidores, resultando em regressão tributária.

## **2 O COMPORTAMENTO ECONÔMICO DO CONTRIBUINTE NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

Antes de iniciar a presente seção, cumpre indagar: por que planejar? Por que existe a necessidade do contribuinte de reduzir a incidência tributária sobre sua atividade? Será uma vontade de não pagar os tributos na totalidade? Ou será uma vontade de pagar o tributo em conformidade com a disposição legal? Será que obter elisão fiscal atende ao objetivo do contribuinte de se tornar mais produtivo e eficiente em sua atividade?

Todas essas indagações do comportamento do contribuinte quanto à vontade constante de planejar e reduzir a carga tributária são explicitadas pela economia (ser), especialmente a economia comportamental e institucional, cujo comportamento do contribuinte deve estar adequado ao direito (dever ser).

A fim de demonstrar como a economia consiste na ciência capaz de responder a essas indagações com que frequentemente se deparam os julgadores administrativos e judiciais com a importante missão de distinguir elisão de evasão – em que pese o esforço do contribuinte em justificar um desejo lícito à manutenção efetiva de sua atividade –, nesta seção serão abordados temas como o comportamento econômico do contribuinte, a vontade de planejar, a efetividade e a eficiência competitiva, os custos de transação, a limitação à intervenção estatal e a importância do planejamento tributário e seus efeitos à sociedade.

Ato contínuo, cabe expor a necessidade de realizar planejamento tributário dos tributos diretos ou indiretos, visto que o Brasil possui um complexo sistema normativo em razão da vasta quantidade de normas editadas (legais e infra-legais), tais como: leis complementares, leis ordinárias, decretos, decretos-leis, resoluções, instruções normativas, circulares, soluções de consulta, entre outras.

Somem-se a isso decisões judiciais que integram o direito por meio das interpretações dos julgadores, repercutindo nas condutas dos indivíduos em sociedade, cujo fato sobreleva a complexidade normativa. Esclarece-se que há, outrossim, a edição de jurisprudência em todos os sentidos possíveis, mesmo em questões semelhantes.

Com a finalidade de minorar os impactos das decisões decorrentes de demandas repetitivas, o Código de Processo Civil de 2015 previu, nos arts. 976 e

seguintes, a figura do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR), a fim de compor o rol das decisões com efeito vinculativo, consoante se infere do art. 927.

Entretanto, em virtude da liberdade interpretativa do julgador, há situações em que se mantém a inconsistência de uma situação fática a um comando normativo, aumentando o custo de transação das empresas na condução dos negócios, vez que determinado planejamento tributário lícito pode ser entendido como evasão fiscal.

Tal custo é repassado nas transações exercidas pelos empresários e empresas nos preços de seus bens e serviços, pois são comprometidas mais de 1.958 horas para se pagar os tributos, conforme se infere dos dados colhidos no **Doing Business**. Saliencia-se que o Brasil ostenta a última posição no mundo em complexidade tributária para que o contribuinte cumpra regularmente todos os atos necessários ao pagamento dos tributos (art. 113, § 1º, do CTN).

Neste passo, faz-se necessário abordar conceitos da teoria econômica, bem como da Nova Economia Institucional (NEI), economia comportamental, e seus efeitos na tomada de decisões das empresas, ante a assimetria de informações existente em nosso sistema normativo tributário, consoante se inferirá adiante.

O indivíduo é movido por interesses pessoais visando à satisfação de uma vontade que fica adstrita às normas de convívio social, as quais são editadas pelo Poder Legislativo e interpretadas pelo Poder Judiciário, sendo que ambas as situações integram o direito (dever ser), como já dito anteriormente.

Esse plexo normativo tributário incute estímulos positivos e/ou negativos sobre os contribuintes que desejam cumprir suas obrigações tributárias em conformidade com o menor custo possível da incidência tributária<sup>1</sup> (elisão), visto que o *homo economicus* realiza constante *análise de custo-benefício*.

Não se pode olvidar a natureza dos indivíduos na condução dos seus negócios de sempre visarem a melhores condições por meio do planejamento tributário, de modo que haja maior efetividade na cadeia produtiva, repassando, assim, melhores preços ao mercado, o que beneficia o consumidor final por pagar um preço de produto com menor intervenção estatal, ou seja, tanto o consumidor quanto o ofertante de bens e serviços gozam de melhor ambiente econômico, posto que o Estado receberá arrecadação adequada.

O Estado, por seu turno, deve conferir uma estrutura institucional aos contribuintes que promova estímulos positivos na manutenção do fornecimento de bens e serviços ao mercado com melhores preços, contribuindo com

---

1. CREPALDI, Sílvio Aparecido. **Planejamento tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 4.

o desenvolvimento econômico e a soberania da nação, nos termos dos arts. 1º, I, 3º, II, e 170, *caput*, da CRFB.

É cediça a importância da presença do Estado em sociedade para evitar comportamentos anárquicos, mantendo-se a ordem entre os cidadãos por meio de normas sociais que limitam a conduta dos indivíduos; contudo, não se pode afastar a intenção econômica do homem, visto que elas estão intrinsecamente entrelaçadas.

Isto posto, é dever do Estado fornecer as regras do jogo social que deverão ser observadas pelos indivíduos, ou seja, deve o Estado fornecer a estrutura institucional, porém, como já dito acima, o Estado deve empregar estímulos positivos à sociedade para que haja melhores trocas dos direitos de propriedade pelo mercado, havendo uma menor intervenção estatal sobre a atividade privada.

Salienta-se que o Estado é mero coadjuvante na economia, deixando o espaço livre ao desenvolvimento dos agentes econômicos privados, sendo que sua atuação deve se dar de forma diminuta.

Quando os agentes econômicos estão num ambiente que prestigie o desenvolvimento da atividade econômica/empresarial, é a população quem colhe os frutos com aumento dos níveis de renda, melhores oportunidades de emprego, melhor fornecimento de políticas públicas, como: educação, saúde, segurança pública, seguridade, entre outras.

Além disso, em razão desses estímulos, há uma atomização no mercado concorrencial, de modo que o consumidor é beneficiado com a presença de inúmeros *players* que irão acirrar a competição para fornecer bens e serviços de melhor qualidade com um preço não distorcido pela incidência tributária sobre bens e serviços de consumo; portanto, há uma melhora no nível de bem-estar social com o implemento de instituições inclusivas.

Reafirmando-se que as instituições induzem os indivíduos a majorar os seus ganhos pessoais – o que é fomentado pelo Estado por meio de um papel menos interveniente na incidência tributária e na economia, permitindo ao contribuinte minorar os custos de transação, refletindo-se positivamente na sociedade –, as empresas necessitam de clareza e estabilidade legal quanto às normas de conduta que devem seguir, de modo que possam planejar corretamente todas as suas atividades, inclusive a carga tributária mais adequada ao seu negócio, repassando o menor custo de transação possível aos consumidores.

A clareza e a estabilidade mencionadas consistem em informações seguras do legislador e do jurisdicionado, pois quanto maior a clareza em relação ao comportamento tributário, melhor a tomada de decisões da empresa a fim de

que possa ser mais efetiva e produtiva no mercado, vez que a posse de tais dados diminui a assimetria de informações.

Observe que os agentes econômicos têm pleno conhecimento quanto à formação dos preços, bem como quanto à inclusão dos custos no bem ou serviço transacionado (custos explícitos), porém, há um desconhecimento quanto aos custos implícitos, o que é proveniente de incertezas da atuação estatal na economia.

Esses fatos sobre o comportamento humano somente demonstram a complexidade do comportamento do indivíduo em sociedade por pretender constantemente a ascensão pessoal para suas subsistências dadas as circunstâncias peculiares<sup>2</sup>, visto que o ser humano é guiado pela constante análise de *custo-benefício*.

Disso se extrai a informação de que os indivíduos preferem agir com fatos certos ante os incertos, dado que o ser humano possui aversão ao risco em níveis distintos, restando, portanto, ao indivíduo, mensurar o custo-benefício envolvido na escolha a ser feita e seus efeitos prospectivos que incidirão sobre sua cadeia, desaguando, ao fim, sobre o consumidor e toda a população.

Resta evidente que o ser humano sempre necessitou de maiores informações para a tomada de decisões, e a sua ausência ou incompletude leva o indivíduo a um esforço de previsão do futuro, posto que a escolha a ser feita demanda um evento futuro e incerto<sup>3</sup>, o que reafirma a necessidade de estudo sobre as instituições, uma vez que um ambiente com o emprego de instituições inclusivas minoraria a assimetria de informações, permitindo maior segurança na condução dos negócios.

Assim, as instituições existem para reduzir as incertezas das interações humanas<sup>4</sup>, especialmente as instituições inclusivas, conferindo métodos e modos organizados de se realizarem as escolhas, por meio de processos aperfeiçoados para tal condução, em que pese a racionalidade limitada dos indivíduos.

A partir desse ato, cabe pontuar que o estudo central das instituições consiste em combinações com a teoria do comportamento humano juntamente com a teoria dos custos de transação, cuja relevância se sobreleva no presente artigo em que se persegue a possibilidade de planejamento tributário em tributos indiretos, especialmente quando o Estado repugna o planejamento tributário

- 
2. NORTH, C. **Institutions, institutional change and economic performance**. New York: Cambridge University Press, 1990. p. 21.
  3. NORTH, C. **Institutions, institutional change and economic performance**. New York: Cambridge University Press, 1990. p. 23-24.
  4. NORTH, C. **Institutions, institutional change and economic performance**. New York: Cambridge University Press, 1990. p. 25.

com fins puramente econômicos. Isso porque os custos de transação estão intimamente relacionados aos custos de produção, posto que todo o ofertante tenderá a atuar no mercado de modo a minorar as incertezas futuras<sup>5</sup>. Tal combate às incertezas e à insegurança futura é exercido mediante o planejamento tributário, pois a empresa se socorrerá do mercado de forma constante, logo, o impacto da tributação sobre os seus negócios será decorrente de sua manutenção no mercado.

Cada empresa, desta feita, deseja atuar no mercado de forma cada vez mais produtiva e eficiente, e, para tanto, deve haver uma clara compreensão do sistema normativo com o fito de maximizar o seu bem-estar, majorando as vantagens envolvidas na transação, revertendo-se na renda empregada para a aquisição do bem ou produto comercializado.

Nessa senda, fica claro que as instituições fornecem as estruturas para que as trocas sejam realizadas, determinando os custos de transação e de transformação: quanto melhores as instituições, melhores serão as trocas ante a gama de problemas resolvidos, com a motivação dos jogadores no mercado, almejando, sempre, o desenvolvimento nas trocas.

A estrutura institucional advém da validação estatal para a prática de planejamento tributário com finalidade econômica, que é inafastável na tomada de decisões, pois, como já dito, o indivíduo é um ser avesso ao risco e que realiza constante *análise de custo-benefício*, e o Estado logrará maior eficiência fiscal majorando sua arrecadação.

Portanto, o planejamento tributário exerce papel importante no desenvolvimento econômico do país, prestigiando a liberdade econômica em seus negócios, visto que o intento do contribuinte de minorar a incidência tributária lhe possibilita conferir melhores preços ao mercado ante a menor intervenção estatal, especialmente sobre os tributos indiretos que incidem sobre o consumo, o que será tratado na próxima seção.

### 3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO EM TRIBUTOS INDIRETOS

Ante a abordagem do comportamento econômico na seção anterior, em que se demonstrou que há a característica intrínseca ao comportamento econômico do indivíduo de realizar um planejamento tributário, faz-se necessário, nesta seção, aludir à possibilidade de planejamento tributário em tributos indiretos,

---

5. HARDIN, Russel. **Collective action**. New York: Routledge, 1982. p. 70.

aos conflitos normativos, e a algumas situações de planejamento tributário em ICMS e ISSQN, consoante se inferirá adiante.

A *priori*, cumpre afirmar que há a possibilidade de planejar tributos indiretos, especialmente nos impostos, posto que têm por finalidade apurar a riqueza auferida pelo contribuinte, nos termos do art. 16 do CTN.

Nesse sentido, cumpre citar entendimento de Aliomar Baleeiro<sup>6</sup>, em que expõe a definição de imposto, *in verbis*:

A definição do artigo 16 encerra conceito puramente jurídico, mas que coincide com a noção teórica. Por esta, a nosso ver, imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.

Assim, cumpre relembrar a regra-matriz de incidência tributária do ISSQN que encontra como fundamento constitucional o art. 156, III, da CRFB, em que se prevê exação tributária sobre a prestação de serviços de qualquer natureza.

E, em seu art. 146, a CRFB estabelece as normas gerais em matéria tributária, conferindo à lei complementar apontar as diretrizes constitucionais, sendo, portanto, o Código Tributário Nacional, lei complementar em matéria tributária, havendo previsão do ISSQN em seus arts. 71 a 73.

Entretanto, a vigência dos aludidos dispositivos do Código Tributário Nacional foi revogada pelo advento do Decreto-lei n. 406/1968 que estabelecia normas sobre o ICMS e o ISSQN.

Em 2003, foi publicada a Lei Complementar n. 116, dispondo sobre o ISSQN e seu fato gerador, resultando em revogação do Decreto-lei n. 406/1968; contudo, restaram vigentes algumas disposições sobre o ISSQN, dentre elas o ISSQN-fixo.

Com a manutenção dos artigos do Decreto-lei n. 406/1968 e a vigência da LC n. 116/2003, surgiram conflitos normativos, visto que os arts. 1º e 7º da LC n. 116/2003 previam, como base de cálculo do ISSQN, o preço do serviço.

Diante desse cenário normativo, o contribuinte possui o direito legal de realizar planejamento tributário a fim de minorar a carga tributária, momento em que determinadas atividades empresariais, tais como consultorias, sociedades unipessoais, entre outras, se valem da dicção legal do art. 9º do Decreto-lei n. 406/1968, sendo possível optar pela tributação do ISSQN-fixo em vez do ISSQN com base de cálculo consistente no preço efetivo do serviço.

---

6. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 197.

Neste passo, importante reproduzir a dicção do art. 9º, § 1º, do Decreto-lei n. 406/1968, em que se altera a base de cálculo do ISSQN do preço do serviço para alíquotas fixas ou variáveis, desde que tal prestação de serviço se dê pessoalmente, consoante se infere do teor:

Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

Assim sendo, quanto ao ISSQN, é possível ao contribuinte optar pela incidência do ISSQN sobre base fixa, desde que presentes os requisitos legais, a fim de evitar a incidência do ISSQN tendo como base de cálculo o preço do serviço, consoante se infere do art. 116, I, do CTN.

Nessa toada, preleciona Robert Alexy sobre a discussão de teses de Hare e Toulmin acerca da necessidade de obter pleno enquadramento da situação fática à dicção legal<sup>7</sup>, *in litteris*:

A discussão da tese de Hare e Toulmin mostrou que quem afirma uma razão G (por exemplo, "A mentiu") elaborando uma proposição normativa N (por exemplo, "A agiu mal"), pressupõe uma regra R (por exemplo, "mentir é errado"), da qual, justamente a partir de G, segue-se N logicamente. N pode designar-se neste caso como "fundamentável por meio de G e R". Quem puser em dúvida a fundamentação de N por meio de G e R, pode dirigir-se contra G ou contra R. Se se dirige contra R, é necessário fundamentar a regra que se expressa através de "é errado mentir". Nessa fundamentação de segundo nível pode-se apresentar como razão um enunciado como "mentir gera sofrimentos evitáveis" (G'). Por sua vez, pressupõe-se uma regra (R'); por exemplo, "o que causa sofrimentos evitáveis é ruim". Seguindo este exemplo, para fundamentar também R', é necessária uma nova regra R', e assim sucessivamente.

Qualquer interpretação distinta que permita afastar o aludido direito do contribuinte que se enquadre dentro do ditame normativo resulta em expressa violação legal e constitucional, posto que a tipicidade tributária consiste em conceito fechado que não comporta interpretação extensiva, segundo afirma

---

7. ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**. São Paulo: Landy, 2008. p. 182.

Geraldo Ataliba<sup>8</sup>; por esta razão, qualquer descumprimento a exigência constitucional deságua em ofensa à segurança jurídica, *vide*:

[...] A h.i. é conceito determinado e fechado, por exigência constitucional, no Brasil. Não cabe, na matéria, falar-se em tipo; é errado invocar-se o princípio da tipicidade, que não satisfaz às exigências da segurança jurídica.

[...] A perspectiva dimensional da hipótese de incidência se costuma designar por base de cálculo, base tributável ou base imponible. A base imponible é insita à hipótese de incidência. É atributo essencial, que, por isso, não deixa de existir em nenhum caso. Todo tributo tem base de cálculo, por exigência constitucional [...].

Nessa situação indicada, há claro direito do contribuinte de realizar planejamento tributário do ISSQN incidente sobre o preço do serviço para o ISSQN-fixado com base distinta, evitando qualquer conflito normativo, sendo que tal planejamento tributário está pautado em norma antielisiva.

No tocante ao ICMS, é possível realizar planejamento tributário com o esteio de evitar a incidência do ICMS-estadual (art. 155, II, da CRFB), tendo como fato gerador a circulação de mercadorias, consoante dispõe o art. 1º da LC n. 87/1996, *in verbis*:

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Colaciona-se lição de Roque Antonio Carrazza<sup>9</sup> acerca do bem consistente em mercadoria para fins de exação tributária, *vide*:

Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia. Podemos, pois, dizer que toda mercadoria é bem móvel, mas nem todo bem móvel é mercadoria. Só o bem móvel que se destina à prática de operações mercantis é que assume a qualidade de mercadoria.

Insistimos em que configura mercadoria o bem móvel corpóreo adquirido pelo comerciante, industrial ou produtor, para servir de objeto de seu comércio, isto é, para ser revendido.

8. ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 63 e 108.

9. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 48.

É sujeito passivo aquele que circula mercadorias, independentemente da existência ou não de habitualidade, consoante se infere do art. 4º da LC n. 87/1996:

Art. 4º Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Ato contínuo, cabe pontuar o principal aspecto do ICMS, qual seja: "circulação", pois esta deve ser entendida como a circulação de fato e de direito, ou seja, se um contribuinte transfere uma mercadoria do estado A para o estado B, sendo que o destinatário consiste em empresa do mesmo contribuinte, tal bem corpóreo circulou de fato, ou seja, houve efetiva alteração da localidade do bem corpóreo.

Entretanto, não houve transferência do direito de propriedade do bem corpóreo, visto que o art. 481 do Código Civil<sup>10</sup> é expresso ao prever a necessidade de contrato de compra e venda oneroso para que haja a transferência de titularidade sobre o bem corpóreo, ou seja, deve haver um terceiro que paga o preço avençado pela aquisição de determinado bem corpóreo, momento em que há a exação.

Neste sentido, colaciona-se entendimento de Roque Antonio Carrazza<sup>11</sup>, ao aludir à circulação de mercadorias e seus requisitos legais, *vide*:

Deveras, só quando há transferência da titularidade das mercadorias (o domínio ou a posse indireta, como exteriorização da propriedade) é que o fato impositivo do ICMS se verifica. Do contrário incorre a alteração da titularidade da *res*; verifica-se, apenas, a saída física das mercadorias. Juridicamente falando, é o mesmo que tivessem sido levadas do depósito do estabelecimento para a vitrina. Ninguém cogitaria, na hipótese, de ocorrência de operação mercantil, apta a ensejar a cobrança de ICMS.

[...]

A simples celebração do contrato de compra e venda de mercadorias não faz nascer o dever de pagar o ICMS. Tal dever só surgirá quando este contrato for executado, com a *tradição*, vale dizer, com a *entrega efetiva* das mercadorias.

---

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

11. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 57.

Assim, há a possibilidade de realizar planejamento tributário do ICMS, bastando ao contribuinte constituir filiais de sua empresa em outros Estados em que comercializa a fim de evitar a incidência do ICMS-interestadual, visto que no documento fiscal constará a mera transferência sem alteração na titularidade do produto, momento em que haverá o destaque dos tributos a fim de transferi-los ao Estado do destino.

Veja que, em ambas as situações propostas, o contribuinte que é tributado pelo ISSQN ou pelo ICMS, possui o direito de realizar sua atividade empresarial com menor oneração tributária, consistindo em operação lícita de elisão tributária, prescrita no art. 116 do CTN.

Portanto, há a clara possibilidade de realizar planejamento tributário em tributos indiretos, visto que o contribuinte age dentro da legalidade ao reduzir a incidência tributária sobre sua atividade, de modo que se mantenha competitivo no mercado concorrencial, cujos efeitos serão abordados em próxima seção.

#### **4 EFEITOS COMPETITIVOS DO PLANEJAMENTO DE TRIBUTOS INDIRETOS NA ATIVIDADE ECONÔMICA**

Ante a demonstração, na seção anterior, da possibilidade de realizar planejamento tributário em tributos indiretos por expressa dicção legal, é lícito ao contribuinte reduzir a incidência tributária sobre sua atividade empresarial (arts. 145, § 1º, 170, da CRFB; 116, do CTN).

Assim sendo, nesta seção, serão abordados os efeitos competitivos do planejamento tributário sobre a atividade empresarial, dentre eles a menor intervenção nos preços relativos, minorando a regressividade tributária.

Os tributos indiretos, simplesmente por existirem e incidirem sobre operações de consumo, interferem nos preços relativos, cujo custo de transação é repassado aos consumidores. Neste caso, quanto maior a carga tributária incidente sobre bens e serviços de consumo – bem como quanto mais fases tiver sua incidência –, mais distorcidos serão os preços aos consumidores em razão da incidência plurifásica incidente sobre a cadeia.

Desta feita, a incidência tributária sobre tributos indiretos consiste em instrumento redistributivo; contudo, sua manutenção em altos percentuais somente enseja efeito regressivo, especialmente sobre a população carente. Isto porque

é cediço que o governo faz uso de vários instrumentos redistributivos, como tributação sobre a renda ou benefícios sociais<sup>12</sup>.

Neste passo, analisando a tributação indireta brasileira, cumpre aludir que as distorções causadas pelo sistema tributário que baseia sua carga tributária em tributos indiretos, por se tratar de método eficaz na fiscalização e na arrecadação tributária realizada pelo fisco, compensam a baixa tributação incidente sobre a renda.

Ademais, a maior presença dos tributos indiretos fornece desestímulos aos agentes econômicos, e, ainda, penaliza a classe social mais pobre, que compromete parte de seus salários com itens fundamentais da cesta básica, como alimentação, entre outros.

Também não se pode esquecer da complexidade tributária existente pelo número de horas gasto para atender às obrigações tributárias acessórias necessárias ao pagamento do tributo (obrigação principal), nos termos do art. 113, § 2º, do Código Tributário Nacional, visto que o **Doing Business** relaciona o Brasil em último lugar no *ranking* na quantidade de horas necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias.

É certo que o Estado necessita custear o tamanho de governo desejado pela sociedade, cujo desejo é externado no momento em que o eleitor elege seu representante, crendo que serão cumpridas suas políticas social-democráticas, totalitárias ou liberais.

Em cada uma dessas políticas o país enfrenta um novo momento de reestruturação das instituições econômicas (inclusivas ou extrativistas), como abordado em seções anteriores, bem como reformas estruturais para que os eleitos sejam capazes de cumprir suas promessas de campanha, o que poderá aumentar ou diminuir o tamanho do governo e seu papel na sociedade.

Desta forma, o Estado implementará suas políticas tributárias de modo que obtenha a receita necessária para a manutenção do tamanho do governo; contudo, isso não poderá onerar a população, tampouco os agentes econômicos, pois surtirá efeitos na *performance* econômica do país, bem como no ritmo e na velocidade do crescimento econômico, o que é mensurado pelo *Fraser Institute* e pelo *Heritage* no relatório **The Economic Freedom**.

Neste passo se realizará uma análise do cenário tributário brasileiro e do sistema distorcivo que pauta sua maior fonte de arrecadação tributária em impostos indiretos e seus efeitos perante os agentes econômicos e toda a sociedade.

---

12. DECOSTER, André; LOUGHREY, Jason; O'DONOGHUE, Cathal; VERWERFT, Dirk. How regressive are indirect taxes? A microsimulation analysis for five european countries. **Journal of Policy Analysis & Management**, p. 328, 10 mar. 2010.

Sabe-se que a inserção de tributos induz à modificação no comportamento dos contribuintes e agentes econômicos, distorcendo os preços dos produtos e o retorno sobre os fatores de produção.

Essa distorção tem como origem a própria codificação da Lei n. 5.172/1966 – conhecida como Código Tributário Nacional – visto que em seu anteprojeto, o redator, Rubens Gomes de Sousa, optou por conferir tratamento didático às disposições tributárias, prevendo artigos de lei com o conceito de tributo, classificação das espécies tributárias, entre outros.

O aludido caráter didático do anteprojeto do atual Código Tributário Nacional certamente tinha por finalidade contribuir com a transparência fiscal e informacional necessária à absorção da obrigação tributária pela população e do dever de contribuir para o tamanho de governo, de modo que a sociedade tivesse conhecimento do interesse do fisco em tributar sem violar os direitos dos contribuintes quanto a possíveis excessos.

Entretanto, o anteprojeto do atual Código Tributário Nacional passou por inúmeras modificações em seu texto na Comissão Especial, momento em que foi retirado todo o caráter didático, redigindo-se um novo projeto de Código Tributário Nacional com a supressão de um conceito claro de tributo, da classificação das espécies tributárias, da observância à capacidade do contribuinte em suportar a carga tributária, entre outros.

Os aludidos cortes que resultaram no projeto de Código Tributário Nacional levado à votação criaram incerteza tributária, e, em virtude de os agentes econômicos serem avessos a riscos, isto desencadeou o aumento dos custos de transação, especialmente porque as normas de direito tributário são típicas normas comportamentais, ou seja, as disposições se amoldam a situações que permitem ao fisco apurar a riqueza de determinado bem ou serviço (art. 16 do CTN); desta forma, as normas tributárias são conhecidas como *normas de superposição*.

O aludido projeto foi aprovado, resultando na Lei n. 5.172/1966, recepcionada pela Constituição Federal de 1988, que apresenta, inclusive, seções que dispõem sobre os *princípios tributários, limitações ao poder de tributar, espécies tributárias, repartição das receitas tributárias e finanças públicas*, compreendidas nos arts. 145 ao 167 da CRFB.

Quando o Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, foi tido como *lei complementar em matéria tributária*, sendo que esta é a diretriz que deve reproduzir o desejo do constituinte por todas as demais normas tributárias, sejam elas infralegais ou infraconstitucionais,

independentemente da entidade político-administrativa que exare o ato normativo prevendo exação tributária.

Veja a importância que foi conferida ao Código Tributário Nacional como responsável por manter o desejo do constituinte cumprido pelo sistema normativo; porém, com o decorrer dos anos e a integração do sistema normativo tributário, gradativamente, foram sendo repassados os custos de um Código Tributário Nacional complexo à sociedade, o que era agravado com decisões judiciais e acórdãos de tribunais.

Dado esse grau de complexidade normativa que o sistema tributário nacional possui, isso acabou por onerar os agentes econômicos pela necessidade de se ater a todas as normas a fim de conseguir realizar o pagamento do crédito tributário sem quaisquer riscos de penalidades ou procedimentos fiscalizatórios.

Isso porque o imposto tem por finalidade apurar a riqueza que o contribuinte possui com determinado bem ou serviço – segundo o art. 16 do CTN – o que está amparado nos arts. 153, 155 e 156 da CRFB, que preveem a hipótese de incidência tributária, ou seja, preveem o fato gerador da exação tributária, por exemplo: se a empresa A vender mercadorias à empresa B, mediante pagamento financeiro, no momento da saída das mercadorias será devido o ICMS, visto que ocorre o seu fato gerador consistente na circulação de mercadorias com natureza onerosa.

Como se não bastasse o alto volume de normas prevendo obrigações para os sujeitos passivos da obrigação tributária – ou seja, os contribuintes responsáveis diretos pelo pagamento dos tributos, nos termos do art. 121 do CTN –, houve previsão, no art. 124 do CTN, ampliando o campo de responsabilização tributária a outros agentes econômicos que mantivessem, ainda que de forma efêmera, interesse na obrigação tributária. Veja que o Código Tributário Nacional, para garantir a eficiência na arrecadação tributária, poderia imputar a terceiros a obrigação de pagar o tributo.

E, após inúmeros questionamentos judiciais, houve a aprovação da Emenda Constitucional n. 3, de 1993, que acrescentou o § 7º ao art. 150 da Constituição Federal, prevendo situações de antecipação do pagamento do tributo (substituição tributária para trás), bem como situações de diferimento/postergação do pagamento do tributo (substituição tributária para frente).

A aludida Emenda Constitucional n. 3/1993 alterou o momento da exação tributária quer tenha ocorrido o fato gerador tendente a permitir a incidência tributária ou não, o que consistiu em custos de transação à sociedade, em que pese se trate de medida de fácil fiscalização, porém está sujeita a um maior grau de arbitrariedades e abusos, por criar fato gerador “fictício”.

Assim, a presença da substituição tributária onera os preços dos produtos ao consumidor, especialmente nos tributos indiretos que são impostos *ad valorem*, ou seja, são fixadas alíquotas em percentuais que incidem sobre o valor do bem ou serviço, tais como:

- ISSQN, que possui alíquotas que oscilam de 2% a 5% do preço do serviço prestado, cujo produto da arrecadação tributária é pertencente aos municípios, conforme o art. 156, III, da CRFB;
- IPI, que possui alíquotas que oscilam de 0% a 330% incidentes sobre a industrialização de produtos, logo, consiste em tributo *monofásico*, com destino da arrecadação ao cofre geral da União, nos termos do art. 153, IV, da CRFB; e o
- ICMS, que possui alíquotas que oscilam conforme a região do país de 7% a 20%, sendo que, para determinados produtos, os Estados podem adotar outros percentuais de alíquotas e modificações de bases de cálculo, além de consistir em tributo *plurifásico* e *não cumulativo*, ou seja, incide sobre toda a cadeia de consumo com dedutibilidade do tributo pago nas operações anteriores, além de possuir a substituição tributária que poderá ser antecipada ou postergada, além de possuir o percentual de presunção do ICMS devido para determinadas mercadorias, conhecido como IVA brasileiro, entre outras particularidades, com o produto da arrecadação aos Estados, nos termos do art. 155, II, da CRFB.

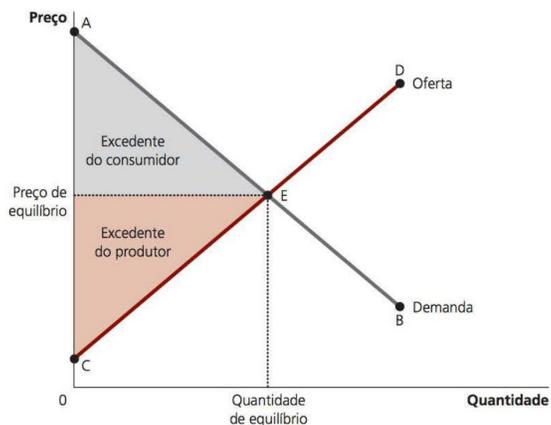
Assim, cabe ressaltar que a utilização pelo Brasil de alíquotas *ad valorem* repassa os custos de transação, proporcionalmente, aos agentes econômicos e à população, o que pode ser suportado mais pelos produtores do que pelos consumidores, ou o inverso, dependendo da estrutura competitiva dos mercados (concorrência perfeita, concorrência imperfeita, oligopólio, monopólio e monop-sônio). Isto porque a distribuição da carga tributária entre vendedores e consumidores dependerá da elasticidade-preço da oferta e demanda do mercado, visto que, em mercados com demanda inelástica, todo o imposto será suportado pelos consumidores ante a necessidade do consumo.

O efeito distorcivo da tributação sobre bens e serviços ocorre quando a incidência tributária distancia o preço dos custos marginais<sup>13</sup>, além de distanciar o retorno produtivo do produto marginal, logo, toda a sociedade perde essa camada de bem-estar.

---

13. HENDERSON, A. The case for indirect taxation. *The Economic Journal*, v. 58, n. 232, p. 538, dez. 1948.

### Gráfico n. 1 – Excedentes do consumidor e do produtor em um mercado em equilíbrio



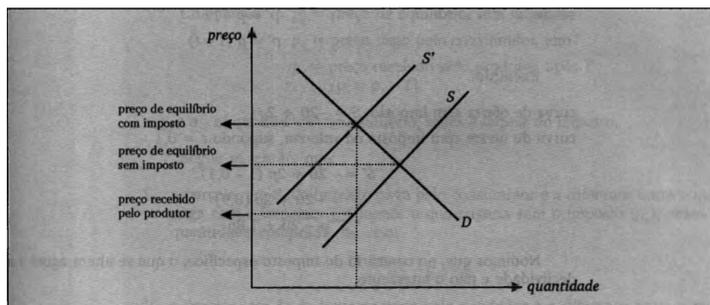
Fonte: MANKIW, 2013, p. 139.

A ilustração dos excedentes do produtor e do consumidor informa que esses excedentes são ferramentas básicas para estudar o bem-estar econômico no mercado<sup>14</sup>, visto que o equilíbrio demonstrado no gráfico 1 consiste no ponto de encontro da demanda agregada e da oferta agregada, momento em que há eficiência.

Contudo, no gráfico 1, não está contemplada a existência dos tributos indiretos incidentes sobre bens e serviços, motivo pelo qual se apresenta o gráfico 2, com a presença de um imposto específico no mercado:

14. MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. 6. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013. p. 138.

## Gráfico n. 2 – Efeito de um imposto específico sobre o equilíbrio de mercado

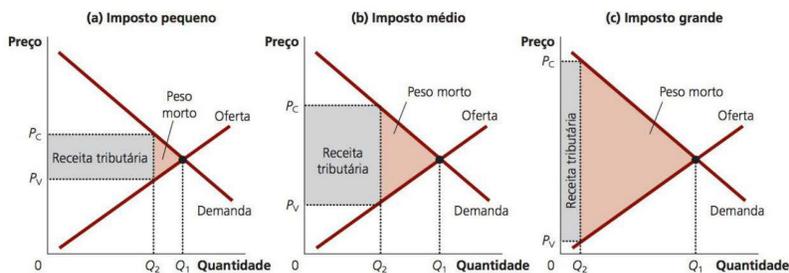


Fonte: VASCONCELLOS, 2003, p. 89.

Como se verifica no gráfico acima, a presença de um imposto indireto no mercado resulta no deslocamento à esquerda (de  $S$  para  $S'$ ) da curva de oferta, mantendo-se inalterada a curva de demanda, logo, o tributo indireto resultou em distorção sobre o preço de equilíbrio do bem ou serviço acima demonstrado.

Esse deslocamento da curva resulta em ineficiências econômicas, visto que todas as partes interessadas, ou seja, os agentes econômicos e o Estado perdem parcela de bem-estar econômico, pois uma parcela dos excedentes deixou de ser explorada em razão das distorções causadas pelo tributo sobre bens e serviços, conforme se verifica no gráfico abaixo:

## Gráfico n. 3 – Distorções tributárias e elasticidades



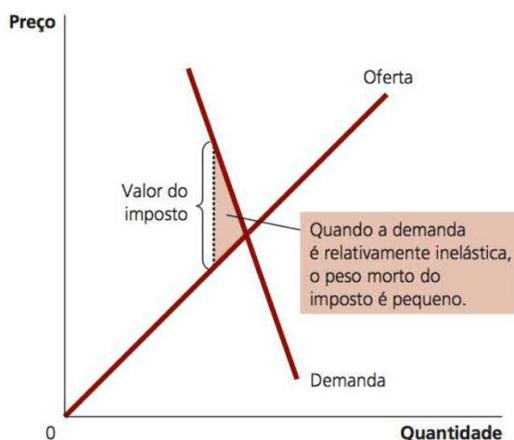
Fonte: MANKIW, 2013, p. 155.

Como se verifica no gráfico acima, quanto maior for a incidência tributária (*flat* ou *ad valorem*), maior será o grau de ineficiência econômica (peso morto), causado pela distorção do tributo indireto sobre a atividade econômica.

Esse peso morto consiste em perda de bem-estar econômico dos agentes econômicos bem como do Estado, em razão da incidência tributária, visto que é essencial o recolhimento de tributos para a administração do Estado e a regular concessão dos bens e serviços públicos à sociedade.

O tamanho do peso morto é mensurado em conformidade com a elasticidade-preço da oferta e da demanda, do bem ou serviço objeto de incidência tributária<sup>15</sup>; desta forma, a distribuição da carga tributária entre vendedores e consumidores dependerá da elasticidade-preço da oferta e demanda do mercado, visto que, em mercados com demanda inelástica, todo o imposto será suportado pelos consumidores ante a necessidade do consumo:

#### Gráfico n. 4 – Distorções tributárias e elasticidades (demanda inelástica)



Fonte: MANKIW, 2013, p. 153.

Agora, segue o impacto do imposto sobre a oferta inelástica, verificando-se pequeno peso morto, consoante se infere do próximo gráfico:

15. MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. 6. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013. p. 152.

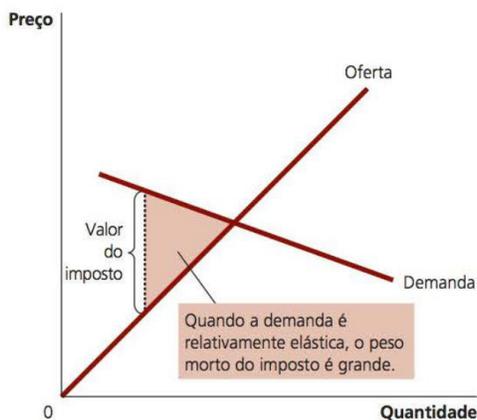
## Gráfico n. 5 – Distorções tributárias e elasticidades (oferta inelástica)



Fonte: MANKIW, 2013, p. 153.

Em demandas elásticas, o imposto será suportado por ambos, a depender do grau de elasticidade do bem ou serviço, em gradações distintas ou paritárias, ou seja, a carga do imposto pode ser suportada em maior parte pelo agente econômico do que pelo consumidor, ou inversamente, conforme se demonstra o impacto em demanda elástica:

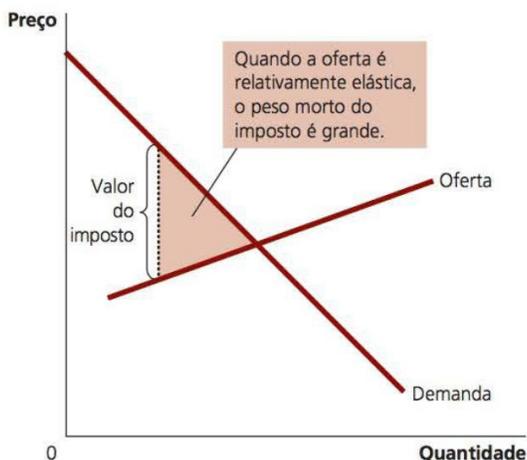
## Gráfico n. 6 – Distorções tributárias e elasticidades (demanda elástica)



Fonte: MANKIW, 2013, p. 153.

E agora o impacto em oferta elástica, percebendo-se que o peso morto econômico é maior do que em um bem ou serviço inelástico, *vide*:

### Gráfico n. 7 – Distorções tributárias e elasticidades (oferta elástica)



Fonte: MANKIW, 2013, p. 153.

Veja que a incidência tributária nos mercados é distinta a depender do grau de (in)elasticidade dos bens e serviços, sendo que, independentemente de sua extensão, haverá perdas ao excedente do consumidor, que pagará mais caro pela mesma quantidade demandada, além de perdas ao produtor, que sofrerá redução de seu resultado, ocasionando readequação da quantidade produzida para que se mantenha a eficiência na capacidade produtiva.

Como dito anteriormente, em demandas elásticas, o imposto será suportado por ambos, a depender do grau de elasticidade do bem ou serviço que alternará o montante de imposto suportado, podendo ser maior ao vendedor do que ao consumidor em determinados mercados, ou inversamente.

Veja que a incidência tributária em mercados não competitivos, por exemplo, resultará em aumento do preço do produto ao consumidor, reduzindo a produção, ou seja, o repasse tributário aos consumidores vem acompanhado de menor produção com redução proporcional sobre as vendas. Esse aumento nos

preços faz o preço líquido do imposto cair, visto que o aumento do produto ao consumidor se dá em montante menor do valor total do imposto<sup>16</sup>.

Cabe mencionar que o Brasil apresenta sistema tributário progressivo, ou seja, o imposto de renda possui faixa de incidência de 7,5% a 27,5%, dependendo da renda auferida pelo contribuinte; assim, quem auferir maior renda terá maior percentual de incidência tributária, compensando-se as deduções legais, além da zona de isenção legal até a primeira faixa de incidência.

Neste passo, quando se agrega toda a carga tributária incidente sobre o consumo, há uma regressividade implícita, de modo que o produto da arrecadação tributária da classe mais rica se aproxima da classe mais pobre (de 27,41% contra 20,95%), pois esta classe possui maior comprometimento de sua renda com o consumo necessário à subsistência<sup>17</sup>. Isto sem considerar a carga tributária incidente ao trabalhador, o que aproxima ainda mais as classes sociais, restando claro que o nosso sistema tributário prestigia as classes mais ricas, em detrimento das classes mais pobres. Assim sendo, cumpre pontuar que 48% do produto da arrecadação tributária do Brasil é consistente de tributação sobre vendas e consumo<sup>18</sup>, ou seja, o ICMS é o imposto mais agressivo dos tributos indiretos.

Essa forte incidência dos tributos indiretos, como já dito, gera distorções nos comportamentos dos agentes econômicos (contribuintes de direito), bem como nos comportamentos dos consumidores (contribuintes de fato), produzindo ineficiências aos mercados, além de reduzir o bem-estar socioeconômico.

A distorção tributária pode ser amainada com a utilização de planejamento tributário (art. 116 do CTN), conforme o enquadramento fático-normativo elidindo a tributação; entretanto, a sociedade se beneficiaria de menor incidência tributária sobre os bens e serviços de consumo.

Assim, a tributação indireta distorciva é perseguida pelo governo para suprir o seu tamanho, adotando alíquotas *ad valorem* de modo que possa influir, proporcionalmente, no consumo das famílias, cujo produto da arrecadação é destinado a atender interesses redistributivos, independentemente se isto irá violar a capacidade contributiva dos contribuintes ou o tratamento equitativo.

Entretanto, penalizar o consumo confere fortes desestímulos à atividade econômica, sendo que o governo deveria prestigiar o desempenho e o desenvolvimento

---

16. BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 164.

17. BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 167.

18. BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. p. 168.

da atividade econômica, de forma que houvesse tributação sobre o consumo sem que ela interferisse nos mercados.

Como se não bastassem as distorções supramencionadas, o Brasil possui outro problema que consiste na sua distribuição federativa quanto aos tributos, visto que a descentralização das finanças públicas realizada pela Constituição Federal de 1988 não foi seguida da descentralização de políticas públicas, o que acirra a competição tributária, conhecida como *guerra fiscal*.

Interessante notar que o Brasil foi um dos primeiros países a adotar o IVA, seguindo-se do *Value Added Tax* (VAT) francês, em que se tributam as mercadorias circuladas na cadeia de consumo até desaguar no consumidor, o qual pode obter a restituição de parcela do VAT.

Entretanto, o Brasil adotou um sistema misto de tributação indireta, de forma que o IVA foi *abrasileirado*, sendo inserido no ordenamento brasileiro como ICMS e IPI, ambos tributos não cumulativos, ou seja, que permitem a dedutibilidade dos valores pagos em operações tributárias anteriores.

Importante ponto a ser suscitado consiste em lembrar que o ICMS foi inserido no ordenamento brasileiro para substituir o Imposto de Vendas e Consignações (IVC) que era um tributo cumulativo – penalizando sobremaneira o consumo –, consistindo numa evolução nacional, ao se abandonar a manutenção de tributo cumulativo para o implemento de tributo não cumulativo.

Contudo, o IVA brasileiro permaneceu com aspectos distintos do IVA de outros países, por não permitir que o consumidor final (contribuinte de fato), obtivesse restituição de parcela dos valores pertinentes ao ICMS e ao IPI, razão pela qual está sendo proposta a alteração dos tributos incidentes sobre o consumo por meio das PECs n. 45 e n. 110, ambas em tramitação.

Além disso, o IVA brasileiro adotou, como método de computação, o método *nota de crédito*, em que o produtor/vendedor (contribuinte de direito) destaca na nota fiscal os valores que estão sendo recolhidos de IPI e ICMS e os percentuais, de forma que garanta ao adquirente das mercadorias conhecimento dos valores que poderá deduzir. Esclarece-se que esse método da nota de crédito é adotado mundialmente.

Contudo, somente no Brasil há o chamado “cálculo por dentro” do ICMS, em que se tributa o ICMS dentro do próprio produto do ICMS, majorando a exação tributária que seria, por exemplo, numa situação de 18% para alíquota efetiva, de 21,4% (18% sobre 18%).

O presente método do “cálculo por dentro” do ICMS é implementado por todos os estados brasileiros e foi declarado constitucional pelo Supremo

Tribunal Federal (STF) em 18.05.2011, após julgamento do Recurso Extraordinário n. 582.461/SP, com repercussão geral, ou seja, com efetividade para todo o país.

Essa decisão reforçou as distorções tributárias quanto ao emprego dos tributos indiretos, visto que o STF validou regra que majorava o produto da arrecadação tributária de forma distorciva.

Além dessa decisão do STF quanto à constitucionalidade do "cálculo por dentro do ICMS", a não cumulatividade do ICMS que foi festejada pelo Brasil quando de sua implementação, tornou-se inócua, visto que a previsão legal de alíquotas de ICMS, que podem oscilar entre 7% e 20%, manteve implicitamente a tributação em cascata dos impostos, ou seja, o IVA brasileiro ainda prestigia a cumulatividade dos impostos incidentes sobre o consumo.

Tal fato é agravado pelo aumento constante da complexidade que é criada com o fito de impedir a análise quanto aos impactos econômicos, pois existem diferentes bases de cálculo, alíquotas distintas, isenções, privilégios fiscais, anistias, entre outros que agravam a *performance* econômica.

Repise-se, diante desse cenário, que o agente econômico brasileiro realiza o planejamento tributário de forma a minorar a carga excessiva incidente sobre tributos indiretos.

O Brasil adota tal complexidade tributária de forma a manter o tamanho de governo que possui uma vasta gama de direitos sociais previstos na Constituição Federal de 1988, expondo a presença de instituições econômicas extrativistas, visto que a política tributária é utilizada com o fito de resolver problemas distributivos e de eficiência tributária, penalizando o consumo e o desempenho da atividade econômica.

Salienta-se que o país que adota políticas social-democráticas tende a penalizar o seu bem-estar social para atendimento das necessidades sociais por meio do Estado, sendo que deveriam ser desenvolvidas políticas liberais e de livre mercado para que a atividade privada exercesse o seu papel de impulsionar o crescimento econômico.

Enquanto perdurar esse efeito de desestímulo à eficiência produtiva e alocativa dos recursos, é fundamental o contribuinte lançar mão de planejamento tributário sobre tributos indiretos, de modo a diminuir os efeitos sentidos por essa tributação distorciva, pois o Brasil imputa maior percentual de arrecadação tributária sobre os assalariados e mais pobres ao se tributar bens e serviços de consumo, compensando uma menor tributação sobre a renda, e favorecendo os mais ricos.

Portanto, o planejamento tributário em tributos indiretos se torna imprescindível para a obtenção de justiça fiscal e equidade, a fim de que o contribuinte

faça emprego de normas antielisivas, mantendo-se competitivo e eficiente em seu processo produtivo, gerando menores efeitos sobre a população, em especial as classes mais pobres.

## 5 CONCLUSÃO

O presente estudo acadêmico teve por finalidade demonstrar os efeitos competitivos da adoção pelo contribuinte de medidas antielisivas (planejamento tributário) em tributos indiretos, visto que o sistema normativo brasileiro é complexo e distorce os preços relativos em virtude da maior incidência sobre os bens e serviços de consumo.

Em razão disso, tratou-se dos aspectos comportamentais dos contribuintes em sociedade e de seu constante desejo de obter eficiência alocativa e produtiva contribuindo com o bem-estar social, sendo que cada indivíduo deseja evoluir e progredir em sua atividade empresarial, pois está no cerne humano analisar as condições, os custos e as informações disponíveis, ou seja, isso consiste em *análise de custo-benefício*. Trata-se de decorrência lógica, pois nenhum indivíduo, em sua racionalidade limitada, iniciará ou manterá desenvolvimento de atividade empresarial que esteja fadada ao fracasso ou à improdutividade em razão do excesso de intervenção estatal mediante a onerosa carga tributária, *in casu*, sobre os tributos indiretos, posto que tributar fortemente o consumo somente agrava o efeito regressivo da tributação brasileira.

O agente econômico enfrenta inúmeros custos de transação (explícitos e implícitos), os quais são decorrentes da estrutura institucional, ou seja, da política tributária que penaliza o desenvolvimento da atividade empresarial e aumenta o custo de oportunidade do agente econômico que opta por atuar no mercado.

Assim, fica evidente que o Brasil se utiliza de política tributária que fornece desestímulos à atividade econômica, e, com o desejo de contribuir com o desenvolvimento socioeconômico do país, o agente econômico faz emprego de planejamento tributário a fim de atingir sua finalidade, mantendo-se competitivo e eficiente em sua alocação de recursos.

## 6 REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoria da argumentação jurídica**. São Paulo: Landy, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BAVETTA, Sebastiano; NAVARRA, Pietro. **The economics of freedom: theory, measurement, and policy implications**. New York: Cambridge University Press, 2012.

BIDERMAN, Ciro; ARVATE, Paulo. **Economia do setor público no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BRASIL. **Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 30 mar. 2020.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 5.172, de 25, de outubro de 1.966, Código Tributário Nacional**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm)>. Acesso em: 30 mar. 2020.

\_\_\_\_\_. **Lei n. 10.406, de 10, de janeiro de 2.002, Código Civil**. Institui o Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm)>. Acesso em: 30 mar. 2020.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei n. 406, de 31, de dezembro de 1968**. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto-Lei/Del0406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del0406.htm)>. Acesso em: 30 mar. 2020.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 116, de 31, de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp116.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm)>. Acesso em: 30 mar. 2020.

\_\_\_\_\_. **Lei Complementar n. 87, de 13, de setembro de 1996, Lei Kandir**. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp87.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm)>. Acesso em: 30 mar. 2020.

CAMPOS, Javier; SEREBRISKY, Tomás; SUAREZ-ALEMAN, Ancor. Time goes by: recent developments on the theory and practice of the discount rate. **Inter-American Development Bank – BID, IDB-TN-861**, set. 2015.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário: teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2012.

DECOSTER, André; LOUGHREY, Jason; O'DONOGHUE, Cathal; VERWERFT, Dirk. How regressive are indirect taxes? A microsimulation analysis for five european countries. **Journal of Policy Analysis & Management**, 10 mar. 2010. Disponível em: <<https://onlinelibrary.wiley.com/doi/abs/10.1002/pam.20494>>. Acesso em: 15 dez. 2019.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Comentários à Constituição Federal**. São Paulo: Saraiva, 1986. v. 03, p. 94-95.

FRIEDMAN, Milton. **Capitalism and freedom**. 40. ed. Chicago: Press, 1912.

- HARDIN, Russel. **Collective action**. New York: Routledge, 1982.
- HENDERSON, A. The case for indirect taxation. **The Economic Journal**, v. 58, n. 232, p. 538-553, dez. 1948.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.
- MANKIW, N. Gregory. **Introdução à economia**. 6. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.
- MCGUIGAN, James R; MOYER, R. Charles; HARRIS, Frederick H. de B. **Economia de empresas: aplicações, estratégia e táticas**. 13. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2016.
- NORTH, Douglass C. **Institutions, institutional change and economic performance**. New York: Cambridge University Press, 1990.
- PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado/ESMAFE, 2011.
- PEACOCK, Alan. **The political economy of economic freedom**. Gentelman: Elgar, 1922.
- PERSSON, Torsten; TABELLINI, Guido. **The economic effects of Constitutions**. Massachusetts: The MIT Press, 2003.
- PORTER, Michael E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro; Elsevier, 2004.
- POWELL, Benjamin. **Economic freedom and prosperity: the origins and maintenance of liberalization**. New York: Routledge, 2019.
- SOUZA, Hamilton Dias de. Arts. 1º e 2º. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**, 1998. v. 1.
- THE WORLD BANK. **Doing Business: historical data sets and trends data**. Disponível em: <<https://www.doingbusiness.org/en/custom-query>>. Acesso em: 4 abr. 2020.
- USTRA, Octávio Lopes Santos Teixeira Brilhante. **O planejamento de negócios envolvendo tributos indiretos e os seus critérios especiais de resolução**. Dissertação (Mestrado em Direito e Desenvolvimento) – Fundação Getúlio Vargas (FGV), São Paulo, 2015.
- VASCONCELLOS, Marco Antonio Sandoval de. **Economia micro e macro**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
- WEBER, Till Olaf; FOOKEN, Jonas; HERRMANN. Behavioural Economics and Taxation – European Commission, Taxation Papers. **Working Paper**, n. 41, 2014.

## **"RECEITA" COMO CONCEITO FUNDAMENTAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO E DO DIREITO CONTÁBIL**

Edmar Oliveira Andrade Filho

Consultor e advogado em São Paulo. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Autor do livro **Imposto de Renda das Empresas** (13. ed. Atlas, 2018). Membro Benemérito da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Receita como elemento central do direito contábil 2.1 As origens das receitas 2.2 Receita como ingresso 2.3 Condições para o reconhecimento de receitas 3 Receita como conceito fundamental do direito tributário 4 Conclusões 5 Referências.

RESUMO: O propósito deste estudo é discutir as condições de validade constitucional das normas tributárias que tomam o conceito contábil de receita para compor a base de cálculo do imposto sobre a renda e das contribuições sobre a receita instituídas com base no art. 195 da Constituição Federal.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade. Direito. Conceito de receita.

### **1 INTRODUÇÃO**

Neste breve estudo pretendo abordar as principais questões teóricas e práticas relacionadas ao conceito de receita, seja na perspectiva contábil (como instituto do direito contábil), seja do ponto de vista tributário em que a abordagem nos remete, de modo inexorável, para as normas constitucionais que tratam do poder de tributar a renda e as receitas. De antemão considero que as discussões sobre a existência ou não de um "direito contábil" são destituídas de sentido se considerarmos que a lei societária (a Lei n. 6.404/1976 e o Código Civil) estabelece normas sobre o que é proibido, obrigatório ou permitido em matéria contábil. Também considero totalmente imprópria a distinção entre "norma" e "ciência", tendo em vista que os destinatários das normas contábeis cumprem regras quando fazem registros e mensurações contábeis com base em

parâmetros econômicos adotados por lei e elaboram e divulgam demonstrações contábeis; ora, se cumprem regras não fazem experimentos científicos. Não há como negar, todavia, que a teoria contábil é recurso imprescindível para a boa compreensão e a adequada aplicação das normas contábeis no âmbito de uma entidade, tomada a palavra "entidade" no sentido econômico, que transcende a noção de "pessoa jurídica".

A importância do tema "receita" é notória tendo em conta que diversas normas tributárias a tomam como elemento central para determinação do *an debeatur* e do *quantum debeatur*. As normas tributárias podem adotar a receita determinada de acordo com normas contábeis e atribuir-lhe relevância na composição dos fatos geradores ou na base de cálculo de tributos ou podem criar figuras novas, ou ainda, adjudicar algum complemento ou requisito. Em qualquer circunstância, a transposição – do direito contábil para o direito tributário – deve ser feita à luz da Constituição Federal.

## 2 RECEITA COMO ELEMENTO CENTRAL DO DIREITO CONTÁBIL

Normas de direito contábil existem na Lei n. 6.404/1976 e no Código Civil, em que desempenham o papel de garantidoras de alguns direitos essenciais dos sócios ou acionistas<sup>1</sup> e visam a manter a integridade do capital social de modo a impedir que os elementos patrimoniais sejam refletidos, nas demonstrações financeiras, por valores irreais<sup>2</sup>, em ofensa ao princípio reitor do *true and fair view*. Essas normas, no princípio, foram editadas com a finalidade primordial de proteger interesses e direitos dos credores e dos acionistas minoritários e de modo a evitar que os valores dos elementos patrimoniais refletidos nas demonstrações financeiras fossem deturpados por avaliações sem lastro econômico e que os resultados fossem falseados deliberadamente pelos administradores e sócios<sup>3</sup>.

1. Os direitos essenciais dos acionistas estão delineados no art. 109 da Lei n. 6.404/1976.
2. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 421. Diz o autor: "Durante a vida da sociedade, o principal instrumento para assegurar a realidade do capital social são as demonstrações financeiras, que devem exprimir com clareza e veracidade a situação financeira e os resultados da companhia. A supervalorização de bens contribuídos pelos sócios ou de direitos do ativo é incompatível com a realidade do capital, pois conduz ao seu 'aguamento'".
3. De acordo com Luiz Gastão Paes de Barros Leães (**Do direito do acionista ao dividendo**. São Paulo: Obelisco, 1969. p. 84): "A determinação do lucro social é, assim, filha de um complicado feixe de normas, com fulcro no balanço geral do exercício, objetivando tutelar os vários interesses em jogo, muitos deles divergentes e contrastantes: de um lado, os interesses dos atuais acionistas, de outro, os interesses dos futuros acionistas e dos credores sociais, sem falar no interesse social, e até no interesse da economia nacional".

Posteriormente, as referidas normas passaram a tutelar outros bens jurídicos, como é a informação de interesse de pessoas que estejam fora da entidade; assim, atualmente, as normas sobre contabilidade contidas nas leis societárias visam a regular a geração e a divulgação de informações úteis e relevantes para o público interno e externo, especialmente os investidores e demais fornecedores de bens e serviços à entidade<sup>4</sup>. Em relação às entidades que atuam no mercado de capitais (e que captam poupança popular), as referidas normas colaboram para o crescimento e aperfeiçoamento do próprio mercado de capitais ao criar um clima de confiança para os investidores pela garantia, em tese, de que eles não serão espoliados em seus direitos e interesses em razão da divulgação de informações não verdadeiras. As normas contábeis criam deveres jurídicos para a própria sociedade nas relações com terceiros (a ponto de ser exigida, nas companhias abertas, a designação de um diretor de "relações com o mercado") e a contratação compulsória de expertos para emitir opinião sobre a qualidade das demonstrações contábeis divulgadas, como são os auditores independentes.

Acerca do reconhecimento de receitas, há o texto do § 1º do art. 187 da Lei n. 6.404/1976, que é claro ao estabelecer que "na determinação do resultado do exercício serão computados as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda". Essa norma tem o seu âmbito de aplicação explicitado por documentos normativos editados por outros órgãos que são encarregados por conduzir o processo de adoção, entre nós, das normas internacionais de contabilidade. Assim, preceitos sobre receitas constam do texto da Estrutura Conceitual (R2) e de vários Pronunciamentos Técnicos. O item 4.68 do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), que dispõe sobre a Estrutura Conceitual, afirma que "receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio". Esse ato normativo não faz distinção entre receitas e ganhos e nada dispõe acerca dos ganhos não realizados, diferentemente do que constava da versão anterior (R1).

Antes de mais nada é conveniente esclarecer que receita é a representação contábil de um fato que aumenta o patrimônio líquido se considerado individualmente, posto que o aumento – se houver – corresponderá ao montante do resultado do confronto entre receitas e despesas (inclusive custos) em cada período. Receita não se confunde com lucro repartível tendo em vista que, em tese, é possível haver receita sem que haja lucro partilhável. Além disso, é importante considerar que o patrimônio líquido não é aumentado unicamente pelos lucros

---

4. HENDRIKSEN, Eldon; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999. p. 75-76.

(ou reduzido pelos prejuízos): pode ser aumentado em decorrência da realização de "transações de capital"; do registro de alguns "resultados abrangentes" e pode decorrer de contrapartida do registro de despesa. Inúmeros fatos dão origem ao reconhecimento de receitas, de modo que há uma multiplicidade de fontes ou origem das receitas.

Aumentos nos ativos resultam de fatos que, de acordo com a Estrutura Conceitual, ensejam o surgimento de receitas, e para que isso ocorra não é imprescindível, em alguns casos, que haja a celebração de um negócio jurídico entre a entidade e outra pessoa; logo, é possível que – em certas circunstâncias – o aumento de ativos decorra da simples apreciação do valor dos elementos qualificados como tais que já estejam integrados ao patrimônio social. Por outro lado, pode haver receita derivada de redução do valor de passivos em virtude de negócio jurídico firmado com terceiros ou não; assim, pode haver receita quando o valor de uma obrigação assumida pela entidade é alterada em virtude de oscilação de taxa de câmbio que venha a diminuir o montante dos recursos que serão transferidos a terceiros. Em suma, as receitas derivam de fatos em que há negócios jurídicos celebrados com terceiros ou não. Além disso, para que receitas sejam reconhecidas não é requerida a exploração de uma atividade econômica, de modo que os atos e negócios esporádicos ou não compreendidos nas atividades normais da entidade também podem gerar receitas. Não importa, de igual modo, cogitar da licitude ou ilicitude dos fatos que deram origem à receita; assim, as vendas no varejo que sejam feitas em desacordo com as regras do Código do Consumidor são receitas, a despeito das questões penais, civis e criminais que possam emergir desses fatos.

## 2.1 As origens das receitas

De um modo geral, são fontes de receitas: (a) os negócios em que há ou houve troca de ativos; (b) a redução de passivos (obrigações) sem contrapartida; (c) a valorização de ativos e diminuição de passivos sem que haja uma operação de mercado; (d) a obtenção de ativos sob a forma de liberalidades de terceiros como são as subvenções e doações em bens; (e) o recebimento de ativos por indenização ou em virtude da restauração de direitos; (f) a assunção de obrigações mediante a obtenção de ativos sob a forma de remuneração; e, (g) por ação da natureza. Em regra, as receitas têm origem em negócios celebrados com terceiros, quando há troca por cessão a título definitivo ou temporário de bens tangíveis ou intangíveis; é o que ocorre quando há a entrega de mercadoria vendida ou a prestação de serviços (em que há entrega de um bem imaterial), ou, ainda, quando ocorre a entrega de bens de uso (bens do imobilizado ou do

intangível) ou investimento (participação societária ou propriedade para investimentos) – que geram ganhos de capital. De igual modo, há troca quando o proprietário de um bem o arrenda a outrem que se obriga a pagar-lhe aluguel; nesse caso, a troca consiste na transferência dos bens a título temporário em troca de remuneração estabelecida entre as partes. O mesmo fenômeno (troca) ocorre, *mutatis mutandis*, no empréstimo com a cobrança de juros, variação monetária ou cambial e outros encargos, e, ainda, no contrato de cessão de direitos que geram *royalties* e figuras assemelhadas. Há troca quando uma entidade entrega recursos a instituição financeira com a finalidade de obter rendimentos derivados de aplicações financeiras em geral ou quando aliena títulos públicos ou privados adquiridos para revenda. De igual modo, há troca nos casos em que as sociedades seguradoras firmam contrato em que assumem a obrigação de garantia em favor de segurado; assim, a seguradora adquire um ativo (dinheiro ou crédito) que tem como contrapartida uma receita derivada da assunção de uma obrigação (a obrigação de garantia) ao longo de um período. É possível cogitar da existência de troca quando uma entidade concede fiança e obtém remuneração em razão da garantia que se obriga a prestar; nesse caso, portanto, a entidade obtém receita (é remunerada) por assumir um risco juntamente com o afiançado.

Não há troca nos casos em que os fatos geradores das receitas decorrem de incrementos patrimoniais qualificados como "superveniências ativas" como são as decorrentes dos frutos de árvores e do nascimento de animais que possam ser explorados economicamente, isto é, que possam gerar benefícios econômicos atuais ou futuros para a entidade. Não há troca nos casos em que uma sociedade investidora faz o registro de resultado positivo de equivalência patrimonial ou recebe dividendos; a remuneração, em tais casos, decorre da utilização de capitais colocados à disposição de terceiros. Algumas receitas têm origem em atos de liberalidade de terceiro ou por ação da natureza; da primeira categoria são as que derivam do recebimento de bens sem contrapartida, como ocorre nos contratos de doação, e os recebimentos a título de subvenção privada ou subvenção governamental que atenda ao interesse público; é possível haver receita derivada de recompensa prevista em lei como é o caso do denominado "bônus de adimplência fiscal" previsto no art. 38 da Lei n. 10.637/2002. As receitas que decorrem da ação da natureza são as que permitem que a entidade adquira bens sem pagamento e sem a ação de outra pessoa; é o que ocorre, por exemplo, no caso de aquisição de propriedade móvel ou imóvel por usucapião ou em virtude de acessão prevista no art. 1.248 do Código Civil.

Também podem ser consideradas como receitas decorrentes da liberalidade de terceiros os valores relativos à redução total ou parcial de obrigações anteriormente contraídas, como é o caso de um perdão total ou parcial de dívidas ou de anistia de penalidade pecuniária em virtude de renúncia por parte do credor ou em razão de lei. Nesse caso, o reconhecimento da receita se dá com o surgimento de um fato suscetível de eliminar uma obrigação preexistente ou diminuir-lhe o valor, de modo que a entidade passe a ter segurança de que não haverá saída presente ou futura de recursos ou fluxos de caixa. É possível que a receita surja com a eliminação de uma obrigação se a entidade recebeu o preço de mercadorias e serviços antes de cumprir a obrigação de *performance* que assumiu em cada caso. Receitas surgem também nos casos de passivos que têm o seu valor diminuído para reconhecimento do valor justo nos casos em que este é menor que o valor contábil ou quando há diminuição em virtude de oscilação de taxas de câmbio ou índices de atualização monetária<sup>5</sup>. Certos fatos contábeis que envolvem passivos podem gerar receitas que não derivam de acontecimentos ocorridos no mercado: é o caso, por exemplo, do ajuste para estorno parcial ou total do valor de uma obrigação (provisão) em virtude de revisão nas estimativas.

Outras fontes de receitas são: (a) a valorização de ativos e a depreciação econômica de passivos; (b) a reparação por direitos sofridos pela entidade; e, (c) a obtenção de vantagem econômica na aquisição de ativos e passivos. Ocorre a valorização de ativos em virtude de flutuações de preços no mercado; é o que ocorre quando há o dever de se reconhecer os efeitos das mudanças nos preços de bens em estoque ou de outros ativos que devam ser avaliados pelo valor justo ou pelo valor realizável líquido, nos casos em que estes são maiores que o valor contábil. A reversão total ou parcial de perda do valor recuperável de ativos deve ser tratada como receita. A entidade pode obter receita em virtude de indenização por ter tido seus direitos violados; é o que ocorre, por exemplo, quando tem restaurados os seus direitos em razão de dano material ou moral causado por outrem, ou, ainda, quando obtém de volta o valor de tributo pago indevidamente.

A entidade pode ter que registrar uma receita por ter obtido uma vantagem econômica quando da aquisição de ativos ou passivos. É o que ocorre nos casos

---

5. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 458. Diz o autor: "O uso do capital de terceiros pode ser fonte de receita em caso de prescrição de obrigação ou – no curso de processo inflacionário – se a sociedade empresária restituiu ao credor quantidade de capital financeiro menor (em moeda de mesmo poder aquisitivo) do que o valor original da obrigação".

em que há registro de ganho por compra vantajosa na aquisição de ativos que sejam qualificados como "negócio"; esse valor representa a expressão econômica de uma vantagem em razão da aquisição de bens por valor inferior ao valor justo em operações de combinação de negócios. De igual modo, há receita decorrente de uma vantagem nos casos em que a entidade obtém subsídio em empréstimo que possa ser qualificado como subvenção governamental. Por fim, a entidade pode obter receita se e quando ficar exonerada da obrigação de pagar uma contraprestação contingente pela aquisição de um "negócio", tendo em vista que deve considerar, quando da aquisição do negócio, os valores que espera receber e que ficam vinculados a eventos futuros e incertos (*earn out*): em tais circunstâncias, a receita surge porque parte da obrigação foi contraída para pagamento se ocorresse um evento futuro e incerto que, passado o tempo avençado, não ocorreu. Como consequência, fluxos de caixa não mais fluirão da entidade.

## 2.2 Receita como ingresso

O conceito de "receita" sempre esteve associado ao de "ingresso". Enquanto esteve em vigor, o item 07 do Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) não deixava dúvidas acerca dessa associação ao dizer que "receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido", exceto os recursos recebidos pela entidade como contribuições de capital feitas pelos acionistas. Esse preceito não foi repetido no Pronunciamento Técnico CPC 47 que revogou o Pronunciamento Técnico CPC 30 a partir de 1º de janeiro de 2018; por outro lado, a Estrutura Conceitual vigente a partir de 1º de janeiro de 2019 também não faz menção ao ingresso. Essa concepção de que receita exige ingresso foi cogitada no passado pelo ilustre e insuspeito José Luiz Bulhões Pedreira<sup>6</sup> que afirma: "receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do seu resultado". Ingresso, por essa perspectiva, representa a recepção, pela entidade, de algo que estava em outro lugar (no patrimônio alheio) e isto não corresponde com exatidão ao conceito de receita, que é muito mais abrangente. Essa concepção não tem razão para ser utilizada hoje, tendo em vista que ela é reducionista, ou seja, uma receita pode ser reconhecida mesmo que não exista a perspectiva de ingresso de benefícios

---

6. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 455-456.

econômicos advindos de outro patrimônio; em outras palavras, receitas podem existir a partir de fatos que não decorrem de relações negociais com terceiros, como ocorre nos casos em que derivam da simples valorização de ativos ou desvalorização de passivos. Enfim, de acordo com as normas vigentes, alguns fatos que impõem o reconhecimento de receitas não têm correspondência em patrimônio alheio, de modo que nenhum benefício econômico será transposto de um para outro patrimônio.

### 2.3 Condições para o reconhecimento de receitas

No direito contábil, as condições ou os critérios para reconhecimento de receitas estão previstos em diversas normas constantes da Lei n. 6.404/1976 e dos Pronunciamentos Técnicos editados sobre essa matéria. Assim, há o preceito do item 4.47 do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1) que estabeleceu que uma "receita deve ser reconhecida quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionados com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade". Na prática, os fatos determinantes do registro de uma receita variam de acordo com a origem da receita. Os critérios de reconhecimento dos diversos tipos de receitas são estabelecidos em Pronunciamentos Técnicos específicos em razão do disposto no item SP1.2 da Estrutura Conceitual que diz peremptoriamente: "nada contido nesta Estrutura Conceitual se sobrepõe a qualquer pronunciamento ou qualquer requisito em pronunciamento". Portanto, a Estrutura Conceitual se limita a estabelecer linhas gerais para a compreensão e a aplicação das normas contábeis à luz do princípio da consideração econômica, mas reconhece que os Pronunciamentos constituem o repertório normativo mais apropriado para aplicação prática porquanto contêm normas específicas e detalhadas. É conveniente notar, em qualquer caso, que as normas sobre o reconhecimento de receitas devem ser compreendidas e aplicadas em consonância com as regras sobre o reconhecimento de ativos e passivos: afinal, uma receita não surge, nos registros contábeis, dissociada de alteração quantitativa ou qualitativa de elementos patrimoniais do ativo e do passivo, em razão do método das "partidas dobradas".

Vejamos, a partir de agora, como o conceito contábil de receita se integra no direito tributário a partir do exame das normas do Pronunciamento Técnico CPC 47. Esse ato normativo, que dispõe sobre o reconhecimento e a mensuração de receitas derivadas de contratos com clientes, é claro ao estabelecer que uma receita só deve ser reconhecida se e quando a entidade cumprir as obrigações que vier a assumir em cada caso e obtiver direito incondicional a uma contraprestação ou se já a recebeu antecipadamente. De

acordo com o item 02 do Pronunciamento Técnico CPC 47: "O princípio básico deste Pronunciamento consiste em que a entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços". Em razão do disposto no item 31 do referido Pronunciamento, a entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) satisfizer à obrigação de *performance* ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O bem ou serviço é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle sobre eles e isso acontecerá de acordo com as condições e requisitos previstos em cada contrato e em declarações não formalizadas eventualmente feitas pela entidade. Uma entidade satisfaz uma obrigação quando cumpre o que contratou, e, por isso, adquire o direito de receber a contraprestação contratada de modo definitivo ainda que o preço final (o montante da contraprestação a que terá direito) esteja por ser determinado em razão de cláusula que prevê a apuração do preço final a *posteriori* ou vinculado a índices ou condições variáveis. Portanto, em algumas circunstâncias será necessário esmiuçar as condições da venda para determinar o momento em que a obrigação é cumprida levando em consideração os efeitos das estipulações acerca do modo, do tempo e do lugar da entrega. Assim, por exemplo, uma entidade pode contratar a venda para ser entregue no seu estabelecimento, no estabelecimento do cliente ou, ainda, no de terceira pessoa; ademais, pode contratar a entrega com a utilização de veículo próprio ou de transportador independente ou pode estipular que a retirada seja feita pelo próprio comprador. Enfim, é imprescindível ter prova de que o cliente aceitou o produto e isso pode ser feito de acordo com as condições de contratação, em que é lícita a estipulação de um prazo para manifestação que, se não ocorrer, caracteriza o aceite tácito por parte do cliente, na forma do item 38 do Pronunciamento Técnico CPC 47.

Ao determinar que a receita seja reconhecida por ocasião do cumprimento da obrigação, o Pronunciamento Técnico CPC 47 se mostra absolutamente compatível com a regra do art. 481 do Código Civil, que tem a seguinte redação: "Pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro". O contrato firmado pelas partes não é suficiente para que o vendedor tenha direito incondicional de receber a contraprestação pactuada (o preço): o direito ao recebimento do preço nasce para o vendedor apenas quando ele cumpre a obrigação assumida e transfere o domínio do bem vendido; essa transferência se dá com a entrega efetiva da coisa vendida de acordo com as

condições estipuladas pelas partes. O domínio é transferido quando o vendedor entrega a mercadoria no estabelecimento do comprador ou quando a remete a terceiro por ordem do comprador, ou, ainda, quando se torna – ele próprio – o depositário. Com a entrega (a que o art. 1.267 do Código Civil denomina "tradição"), o negócio jurídico se torna perfeito e acabado, isento de condições ou reservas. A transferência do domínio constitui o cumprimento da obrigação a que faz referência o texto do Pronunciamento Técnico CPC 47; por conseguinte, resulta claro que o referido Pronunciamento pode ser perfeitamente compatível com o preceito constitucional que trata do conceito de renda e que exige a disponibilidade desta para haver tributação válida. Em decisão proferida quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 172.058-1/SC, o Supremo Tribunal Federal sedimentou o entendimento de que a "aquisição da disponibilidade econômica de renda consiste na percepção efetiva, pelo contribuinte, do rendimento em dinheiro (receita realizada), ao passo que a disponibilidade jurídica consiste no direito de o contribuinte receber um crédito, mediante a existência de um título hábil para recebê-lo". Convém sublinhar um ponto: a compatibilização com a norma constitucional só existe nos casos em que a receita seja imputada ao resultado nos casos em que o direito à contraprestação seja considerado incondicional em face do art. 116 do CTN; por isso, a compatibilidade só existe nos casos em que o fato contábil que constitui origem da receita seja idôneo para permitir que o sujeito passivo adquira riqueza nova de modo incondicional.

A aquisição de riqueza nova de modo incondicional é também o pressuposto previsto no art. 195 da Constituição Federal para legitimar a cobrança de contribuições sobre a receita; nesse sentido foi a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 586.482/RS no qual ficou estabelecido que: (a) "o sistema tributário nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa"; e, (b) "quanto ao aspecto temporal da hipótese de incidência da Cofins e da contribuição para o PIS [...], o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado", ou seja, com a disponibilidade jurídica da receita, que passa a compor o aspecto material da hipótese de incidência das contribuições referidas. Nesse caso, a Suprema Corte vislumbrou a existência de simetria entre a hipótese de incidência do imposto sobre a renda, da contribuição ao PIS e da Cofins sobre a receita. Em ambos os casos, de acordo com a jurisprudência da Corte, a receita só pode ser considerada tributável se e quando estiver disponível a riqueza nova para o beneficiário. Como consequência

das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, resulta claro que as receitas derivadas de simples apreciação econômica de ativos ou depreciação econômica de passivos em decorrência da adoção do valor justo não se amoldam aos conceitos de renda e receita que se extraem das normas sobre competência tributária contidas na Constituição Federal.

### 3 RECEITA COMO CONCEITO FUNDAMENTAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO

O conceito de receita é importante para o direito tributário, tendo em vista que inúmeras normas tomam a receita como elemento da base de cálculo de impostos e contribuições. O direito tributário é tido e havido como um direito de superposição que adota como fatos tributáveis elementos que foram construídos por outras normas de direito público ou privado. Todavia, tomar o direito tributário como um conjunto de normas de superposição tende a restringir o seu papel no ordenamento jurídico: é que as normas de direito tributário podem estabelecer figuras próprias que sejam próximas ou não de figuras construídas por outros subsistemas normativos, como o direito privado. O poder de configuração do legislador tributário é amplo, de modo que ele pode adotar figuras de outros subsistemas ou pode construir figuras desde que, em qualquer caso, observe as normas da Constituição Federal para a distribuição do poder de tributar. Essas normas constitucionais indicam ou não (como é o caso de contribuições e impostos inscritos na denominada "competência residual" da União) as materialidades que podem compor as hipóteses normativas, como a renda, a propriedade etc. Em razão da especialidade do direito tributário, o conceito de "receita" construído a partir da aplicação de normas do direito contábil, ao ser cogitado ou adotado pela lei tributária, não pode ingressar na seara do direito tributário sem que seja submetido aos filtros constitucionais de validade material e formal; em outras palavras, para que possam ser adotados pela lei tributária, os institutos do direito contábil devem ser compatíveis com as normas constitucionais. O exame da compatibilização deve ser feito a partir do contraste das leis tributárias com a Constituição Federal. As leis tributárias, em tese, podem:

- (a) adotar os institutos do modo como são erigidos no subsistema do direito positivo contábil;
- (b) tomar os institutos contábeis e adjudicar-lhes caracteres específicos para atender aos objetivos que lhes são próprios; ou,

(c) erigir institutos próprios compatíveis com a Constituição Federal, observados, se for o caso, os limites estabelecidos no art. 110 do Código Tributário Nacional.

No âmbito do imposto de renda, essas escolhas ficam sujeitas, no plano abstrato, a um teste prévio de validade, tendo em vista que as normas constitucionais exigem que as receitas representem renda realizada (isto é, que haja disponibilidade econômica ou jurídica). Se as receitas não forem signos representativos de renda disponível (realizada), o legislador deve estabelecer critérios de neutralização de modo a permitir que a norma impositiva grave tão somente as receitas que sejam consideradas realizadas e a partir do momento em que se tornem realizadas. Não pode haver tributação, por exemplo, nos casos em que receitas contábeis são reconhecidas para ajustar saldos de ativos e passivos sem que nenhum negócio jurídico tenha sido celebrado com terceiros, como ocorre em situações em que os saldos contábeis devam refletir o valor justo de ativos e passivos. A observância do princípio da realização, no caso, é mandatária mesmo que as normas contábeis permitam que receitas componham o lucro distribuível aos sócios. Enfim, não há espaço para discricionariedade do legislador acerca do estabelecimento de critérios de neutralização; eles são condições de validade das normas tributárias.

A transição de figuras do direito contábil para o campo da contribuição ao PIS e da Cofins também deve respeitar a baliza constitucional apropriada; nesse caso, a norma que irá fornecer ou negar fundamento de validade para a lei que estabelecer a transição será o art. 195 da Constituição Federal. Esse preceito, de acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, estabelece que a receita tributável em tais casos é unicamente a que represente um ingresso financeiro no patrimônio do sujeito passivo, como consta da ementa do julgamento do Recurso Extraordinário n. 606.107, que afirma: "Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições". Como se vê, há possibilidade de diálogo entre as fontes normativas; todavia, essa "conversa" só poderá ocorrer à luz e nos termos da Constituição.

## 4 CONCLUSÕES

O diálogo entre normas tributárias e normas contábeis existe sem sombra de dúvida e o legislador tributário tem a liberdade de tomar figuras do direito contábil (assim como pode tomar figuras do direito civil etc.) para considerá-las nas hipóteses de incidência; nesse caso, todavia, a adoção deverá passar por um filtro de validade em face das normas constitucionais aplicáveis em cada caso. Por outro lado, o legislador tributário pode tomar os institutos contábeis e adjudicar-lhes caracteres específicos ou erigir institutos próprios; em qualquer caso, deverá guiar-se pelas normas constitucionais e considerar as limitações estabelecidas pelo art. 110 do Código Tributário Nacional, se for o caso. Nos tempos atuais, o conceito de "receita" ganhou expressiva notoriedade porque é uma figura de origem contábil que adentrou o direito tributário por intermédio da Constituição Federal (art. 195, I), de lei complementar (art. 43 do CTN) e de inúmeras leis ordinárias. Para fins de tributação da renda ou de receita, é indispensável a aquisição de riqueza nova de modo incondicional; essa simetria foi reconhecida de modo claro pelo Supremo Tribunal Federal que pôs em evidência a identidade que existe entre a hipótese de incidência do imposto sobre a renda, da contribuição ao PIS e da Cofins sobre a receita. Como consequência, resulta claro que as receitas derivadas de simples apreciação econômica de ativos ou depreciação econômica de passivos em decorrência da adoção do valor justo não se amoldam aos conceitos de renda e receita que se extraem das normas sobre competência tributária contidas na Constituição Federal. Essa conclusão não se altera se considerarmos que as receitas dessa natureza podem compor o lucro que pode ser distribuído aos sócios ou acionistas. Enfim, a transição de conceitos contábeis para o direito tributário é aceitável desde que a norma tributária que os adote seja compatível com a Constituição Federal.

## 5 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976.

\_\_\_\_\_. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 11 jan. 2002.

BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento CPC 00 (R2)** – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 14 set. 2020.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento CPC 30 (R1)** – Receitas. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 14 set. 2020.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento CPC 47** – Receitas de contrato com cliente. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 14 set. 2020.

HENDRIKSEN, Eldon; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. **Do direito do acionista ao dividendo**. São Paulo: Obelisco, 1969.

## 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 tributário<sup>1</sup>. 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 caixa<sup>2</sup>.

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 jurídicos<sup>3</sup>.

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. 12.973/2014<sup>4</sup> 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"<sup>5</sup>. 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"<sup>6</sup>.

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 imposto<sup>7</sup> 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. 1.598/1977<sup>8</sup>). 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 requentar 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 conotativa<sup>10</sup>.

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 econômica<sup>11</sup>. 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 complementar<sup>12</sup>. (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 federativo<sup>13</sup>.

## 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 inseridos 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.

## O CONCEITO DE RECEITA: PARALELOS E DISTÂNCIAS CONTÁBEIS NA SUA CONSTRUÇÃO JURISPRUDENCIAL

Heron Charneski

Doutorando e Mestre em Direito Tributário (USP). Master of Laws (LL.M.) em Direito Comercial Internacional (University of California, Davis). Advogado e Contador.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Evolução legal e jurisprudencial em torno do conceito de receita 3 A identificação de um conceito de receita nas normas contábeis 4 O conceito tributário e o conceito contábil 5 Considerações finais 6 Referências.

RESUMO: Neste artigo se verá que o conceito jurídico de receita para fins de incidência tributária, não encontrado de forma sistematizada na legislação esparsa anterior a 1988, tem sido em grande parte construído pela jurisprudência, notadamente pelo Supremo Tribunal Federal, ao interpretar as normas constantes dos arts. 149 e 195, I, "b", da Constituição Federal. Embora a evolução jurisprudencial demonstre que tal conceito de receita é jurídico e não está subordinado ao conceito contábil, a análise dos julgados comprovará que a ciência contábil pode ser uma ferramenta bastante útil a serviço da elaboração de argumentos para justificação das decisões jurídicas quanto ao alcance do termo "receita" utilizado pela Constituição Federal, especialmente para explicitar os elementos que nela se incluem ou dela se excluem.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário. Normas contábeis. Conceito de receita. Jurisprudência.

### 1 INTRODUÇÃO

No direito – e, por que não dizer, na contabilidade cada vez mais permeável a princípios e julgados –, a constatação de que a interpretação do texto normativo não é um mero ato cognitivo de descoberta de um sentido preexistente desafia o intérprete a construir e ressignificar certos termos. Na construção de sentido para organizar a aplicação do direito positivo, a coerência dogmática se depara com limites de linguagem e de argumentação, significados mínimos, núcleos de significados, significados consolidados e com os próprios termos, muitas vezes técnicos. Até mesmo a atividade com conceitos não afasta a característica constitutiva (ou seja, *criadora* de um sentido) de cada interpretação,

pois mesmo os conceitos podem ser *famílias* de casos com limites fluidos, que só fazem sentido quando integrados pela linguagem na descrição de fenômenos que dizem respeito à experiência<sup>1</sup>.

De certa forma, é curioso notar que o conceito de receita como apoio de regra de competência tributária tenha sido tão debatido por mais de vinte anos, mas ainda suscite polêmicas. A partir da vigência da Emenda Constitucional n. 20, de 15.12.1998, passou a ser admitida a incidência de contribuições para financiamento da seguridade social sobre "a receita ou o faturamento", além de outros suportes materiais antes já previstos (nova redação ao inciso I do art. 195 da Constituição). Não mais apenas o "faturamento", como constava no texto emendado, mas também a "receita", pura e simplesmente considerada. A "receita", aliás, como materialidade de contribuições sociais securitárias, passou até mesmo a ser o critério para substituição, total ou parcial, da cobrança de contribuições dessa espécie sobre a folha de salários, como na "desoneração da folha" (Lei n. 12.546, de 14.12.2011). Assim é que, dada a opção do constituinte de atribuir o poder de tributar por meio de regras, e não de princípios, eliminando ponderações do legislador a respeito das materialidades tributáveis<sup>2</sup>, o conceito de "receita" passou a converter-se em fonte de minúcias doutrinárias e jurisprudenciais.

Mais recentemente, dois movimentos em paralelo reavivaram discussões em torno desse conceito. De um lado, desde a promulgação da CF/1988, a interpretação do sentido da previsão do art. 195, inciso I, "b", do texto constitucional, que outorgou à União competência para instituição de contribuições sociais sobre o "faturamento", e posteriormente à Emenda Constitucional n. 20/1998, sobre a "receita", tem gerado uma série de discussões judiciais. Dessa forma, o delineamento dos contornos dessas materialidades – faturamento e receita – para fins tributários é tarefa que vem sendo desenvolvida pelos tribunais, notadamente no âmbito do Supremo Tribunal Federal (STF), sendo particularmente relevantes os casos julgados nos últimos anos, sob o regime de repercussão geral. De outro lado, a partir do processo de convergência do Brasil ao padrão internacional de contabilidade (IAS/IFRS), com efeitos sobre as demonstrações contábeis individuais das empresas, tem-se assistido a uma renovada curiosidade em torno dos eventuais reflexos ou distanciamentos entre os institutos tributários e os paradigmas contábeis.

- 
1. ANDRADE, José Maria Arruda de. Da interpretação à argumentação jurídica: as armadilhas do essencialismo. In: LEAL, Saul Tourinho; GREGÓRIO JÚNIOR, Eduardo Lourenço (Coord.). **A Constituição cidadã e o direito tributário: estudos em homenagem ao Ministro Carlos Ayres Britto**. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 291.
  2. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 218-219.

Diante dessa evolução, o presente artigo persegue dois objetivos. Em primeiro lugar, o texto buscará descrever, ainda que sinteticamente, o estado de importantes discussões em torno do conceito de "receita" a partir da recente evolução jurisprudencial, e a partir dos seus vieses contábeis. Sob a ótica da jurisprudência, os casos a serem utilizados como pano de fundo para a análise são aqueles decididos pelo STF sob o regime de repercussão geral, e julgados como mais representativos sobre o conceito de "receita" a partir da construção da regra de competência do art. 195, I, "b", da Constituição. Convém lembrar que muitos casos sob essa sistemática ainda não foram solucionados pelo STF, de modo que a evolução jurisprudencial poderá indicar, no futuro, outros caminhos para reflexão. Assim, em segundo lugar, de posse desses elementos, o artigo buscará ao final traçar possíveis paralelos e afastamentos entre certo "conceito tributário de receita", na sua construção jurisprudencial, e o "conceito contábil de receita", este apreendido da normatização contábil vigente. Ver-se-á que o conceito contábil de receita, ao menos sob uma perspectiva de demonstração de *performance*, não é tão subjetivo ou estranho, a ponto de não ter nenhuma aproximação possível ao conceito de receita em construção na jurisprudência tributária. Ao contrário, com as devidas ressalvas, o conceito contábil assim construído pode fornecer até mesmo subsídios para uma compreensão mais dinâmica da jurisprudência.

## 2 EVOLUÇÃO LEGAL E JURISPRUDENCIAL EM TORNO DO CONCEITO DE RECEITA

A competência tributária da União em matéria de contribuições vem prevista no art. 149 do texto constitucional. O *caput* da norma estatui que "compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas".

As contribuições sociais incluem, com grande relevo, aquelas destinadas ao financiamento da seguridade social "por toda a sociedade", cujas materialidades tributáveis são expressas nos incisos do art. 195 da Constituição, como "folha de salários", "receita ou faturamento" e "lucro", indicando-se ainda como respectivos sujeitos passivos o empregador, a empresa e a entidade a ela equiparada.

Tendo determinado diversos elementos da hipótese de incidência das contribuições sociais securitárias, inclusive os critérios pessoal e quantitativo, conclui-se que, nas regras de competência do art. 195 da Carta, valeu-se o constituinte de conceitos. A propósito, já tendo o STF decidido ser prescindível a edição de lei

complementar para a instituição de contribuições, como ocorre nos impostos<sup>3</sup>, a ausência desse veículo normativo deixaria um vazio na atribuição de limites mais claros às regras de competência tributária dessas espécies tributárias. Ademais, a própria observação do texto constitucional – no qual proliferam expressões como "valor aduaneiro"<sup>4</sup>, constante do art. 149, § 2º, III, "a", da CF/1988, cujo significado somente existe no âmbito da legislação aduaneira – indica a opção do constituinte pelo recurso a esse expediente definitório em matéria de contribuições de competência da União. Nesse caso, os conceitos servem até ao *bis in idem*, constitucionalmente permitido: a contribuição ao PIS, por exemplo, ao incidir sobre a mesma "receita" sobre a qual incide a Cofins (esta, destinada ao financiamento da seguridade social), também é contribuição social, na medida em que tem a primeira contribuição uma destinação particular para o financiamento do seguro-desemprego e de ações específicas da previdência social (art. 239 da Constituição), não arroladas no financiamento genérico, cuja competência decorre do art. 195.

Pois bem, como destacado, quando da promulgação da Constituição de 1988, a previsão original do art. 195, inciso I, "b", autorizava a instituição de contribuições sociais a cargo do empregador apenas sobre o "faturamento". Destaca-se que a contribuição ao PIS era anterior à própria Carta de 1988, uma vez que instituída pela Lei Complementar n. 7, de 07.09.1970, que criou o Programa de Integração Social, mediante um fundo que seria constituído com recursos próprios da empresa, calculados com base no faturamento (art. 3º, "b"). Já a Cofins foi instituída sob a égide da Constituição de 1988, a partir da Lei Complementar n. 70, de 30.12.1991, sendo devida pelas pessoas jurídicas e equiparadas, incidindo sobre o seu faturamento mensal, "assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza" (art. 2º).

Foi apenas com a edição da Lei n. 9.718, de 27.11.1998, que as bases de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins foram unificadas e ampliadas. Segundo o referido diploma legal, essas contribuições passariam a ser calculadas sobre o faturamento das pessoas jurídicas de direito privado (art. 2º), sendo que o faturamento corresponderia à receita bruta da pessoa jurídica (art. 3º, *caput*), grandeza essa (a receita bruta) entendida como "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" (art. 3º, § 1º).

3. RE 635.682, voto do Rel. Min. Gilmar Mendes, j. 25.04.2013, DJe de 24.05.2013, Tema 227.

4. MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros, 2014. p. 222-223.

Diante da previsão da Lei n. 9.718/1998, de que faturamento corresponderia à receita bruta, a qual, por seu turno, seria a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, exsurgiu o contencioso judicial acerca da inconstitucionalidade da exigência de PIS e Cofins sobre a receita da pessoa jurídica, uma vez que, naquele contexto, a outorga constitucional de competência estava lastreada em outra grandeza, o faturamento. No **Recurso Extraordinário n. 346.084**<sup>5</sup>, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, reconheceu a inconstitucionalidade da previsão do art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/1998, por ter ampliado o conceito de faturamento/receita bruta para envolver a totalidade das receitas da pessoa jurídica. Segundo assentado naquele julgamento, os termos "faturamento" e "receita bruta" diriam respeito aos ingressos decorrentes da venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, não podendo abranger, portanto, a totalidade dos ingressos verificados pela pessoa jurídica. Ademais, assentou-se que, em se tratando de institutos de direito privado, não poderia a legislação tributária alterar-lhes a definição, o conteúdo ou o alcance desses institutos, conforme preconizado pelo art. 110 do CTN.

Mesmo antes de finalizado o julgamento pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, houve modificação do texto constitucional, a fim de incluir no art. 195, inciso I, "b", da CF/1988 a competência para instituição de contribuição social a cargo do empregador incidente sobre "a receita ou o faturamento". A inclusão feita pela Emenda Constitucional n. 20/1998 demonstrou ser a receita uma totalidade, que envolvia o faturamento como espécie.

Ao instituir-se o regime não cumulativo das contribuições a partir das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, já havia autorização constitucional para incidência das contribuições sobre a "receita", de modo que na referida sistemática, aplicável como regra às pessoas jurídicas tributadas com base no regime do lucro real<sup>6</sup>, reintroduziu-se o conceito de que as contribuições têm como "fato gerador" o "total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil". Nota-se que a legislação do sistema não cumulativo, na sua redação original, repete a mesma confusão terminológica de equiparar os termos "faturamento" e "receita bruta", o que se verifica do art. 1º, *caput*, e § 1º, das citadas leis, segundo os quais as contribuições têm como fato gerador o "faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica", sendo que "o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou

5. RE 346.084, Rel. Min. Ilmar Galvão, Relator p/ Acórdão Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 09.11.2005, DJ 01.09.2006, p. 00019, Ement. v. 02245-06, p. 01170.

6. Conforme arts. 8º e 10, I, da Lei n. 10.833/2003.

alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica". Reconhecido, pois, o suporte constitucional para incidência da contribuição ao PIS e da Cofins sobre as receitas das pessoas jurídicas, passou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal a lidar com discussões relacionadas a essa realidade.

Em 2011, julgou-se o **Recurso Extraordinário n. 586.482**<sup>7</sup>, no qual se afirmou a constitucionalidade da incidência de PIS e Cofins sobre as receitas decorrentes de vendas inadimplidas, isto é, sobre os valores reconhecidos na contabilidade pelo regime de competência no momento da venda, mas que acabam não sendo efetivamente recebidos pelo vendedor, em razão do inadimplemento. Nesse caso, os contribuintes buscavam configurar como receita tributável apenas os valores efetivamente recebidos, e não aqueles reconhecidos na contabilidade em razão da mera escrituração da operação de venda. Ainda, buscavam conferir às vendas inadimplidas o mesmo tratamento das vendas canceladas, para as quais as Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 estabelecem expressamente a sua não integração à base de cálculo das contribuições. No entanto, a pretensão dos contribuintes não foi acolhida, seja porque se considerou que, pelo regime de competência, considera-se realizada a receita no momento da venda, independentemente do recebimento do valor correspondente, seja porque haveria uma diferença entre vendas inadimplidas e vendas canceladas, porquanto nessas últimas haveria a anulação do fato gerador das contribuições em razão do desfazimento do negócio, o que não ocorreria no caso do inadimplemento, em que mantido o fato impositivo. Portanto, nesse caso, o elemento decisivo para o julgamento foi a compreensão da Corte acerca da aplicação do regime de competência, definindo o momento da ocorrência do fato tributável, desconsiderando-se a pretensão da caracterização da receita tributável a partir do recebimento do numerário. Extraem-se dessa análise duas balizas fundamentais para a construção do conceito: (i) que a qualificação do termo receita se dá a partir do negócio jurídico realizado, e não do próprio recebimento de dinheiro; e (ii) que o negócio jurídico cancelado não pode ser tributado pois ali (ao contrário da situação de inadimplência) não há receita.

Em 2013, ocorreu outro julgamento de destaque quanto à temática no **Recurso Extraordinário n. 606.107**<sup>8</sup>, no qual se discutiu acerca da constitucionalidade da incidência de PIS e Cofins sobre valores referentes a créditos de ICMS transferidos

- 
7. RE 586.482, Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 23.11.2011, Acórdão eletrônico repercussão geral, mérito, **DJe**-119, divulg. 18.06.2012, public. 19.06.2012; **RDDT**, n. 204, p. 149-157, 2012; **RT**, v. 101, n. 923, p. 691-706, 2012; **RTJ**, v. 00234-01, p. 00180.
  8. RE 606.107, Rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 22.05.2013, Acórdão eletrônico repercussão geral, mérito, **DJe**-231, divulg. 22.11.2013, public. 25.11.2013; **RTJ**, v. 00227-01, p. 00636.

onerosamente por empresa exportadora a terceiros. A pretensão fazendária buscava configurar os valores recebidos em razão dessa transferência como receita da pessoa jurídica, porquanto seria um ingresso originário de uma alienação. A solução adotada pela Corte Suprema foi no sentido de realizar uma leitura sistemática e finalística do texto constitucional, especialmente no que diz respeito à previsão do art. 155, § 2º, inciso X, "a", da CF/1988, que assegura aos exportadores a manutenção de créditos de ICMS, com vistas à desoneração das exportações. Afirmou-se, assim, que permitir a incidência de PIS e Cofins quando o exportador alienasse esses créditos seria contrário à finalidade de incentivo à exportação e violaria a garantia de manutenção integral dos créditos acumulados de ICMS. Em complemento, o voto condutor da Ministra Rosa Weber reconheceu que, inobstante a possibilidade de incidência de PIS e Cofins sobre receitas da pessoa jurídica, a previsão do art. 195, inciso I, "b", da CF/1988 não seria uma carta em branco, possuindo conteúdo abrangente, é certo, mas também limitado. Ainda, afirmou a Ministra no seu voto que "o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, "b", da CF, não se confunde com o conceito contábil" e que "não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário". Ao assentar a premissa de que a contabilidade seria ponto de partida da tributação, mas que caberia conformá-la, posteriormente, a princípios e regras próprios do direito tributário, o voto fez ainda referência à doutrina de Aliomar Baleeiro, quanto à conceituação de receita pública, e de Ricardo Mariz de Oliveira, no sentido de que receita é elemento positivo e novo que se incorpora ao patrimônio do contribuinte sem reservas ou condições – o que não ocorreria no caso da transferência onerosa de créditos de ICMS por exportadores a terceiros, porquanto estar-se-ia diante de mera recuperação de custos tributários.

Na sequência, não se poderia deixar de mencionar o julgamento, em 2017, do **Recurso Extraordinário n. 574.706**<sup>9</sup>, a partir do qual foi julgada a famigerada discussão quanto à incidência de PIS e Cofins sobre valores referentes ao ICMS incidente na venda de mercadorias ou prestação de serviços. Digno de nota no ponto é o voto do Ministro Celso de Mello, ecoando a jurisprudência anterior e a doutrina já citada, no sentido de que as noções conceituais de receita exigem a integração de elemento positivo e novo ao patrimônio do contribuinte, em caráter definitivo. Vale reproduzir os termos do voto<sup>10</sup>:

9. RE 574.706, Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 15.03.2017, Acórdão eletrônico repercussão geral, mérito, DJe-223, divulg. 29.09.2017, public. 02.10.2017.
10. Na sequência desse julgamento, observa-se que a mesma *ratio decidendi* foi transportada do voto do Ministro Relator Celso de Mello para o **Recurso Extraordinário n. 592.616**, ainda em julgamento, tratando da exclusão dos valores do ISSN da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins.

**Inaceitável, por isso mesmo, que se qualifique qualquer ingresso** como receita, pois a noção conceitual de receita **compõe-se** da integração, *ao menos para efeito de sua configuração, de 02 (dois) elementos essenciais:*

**a) que a incorporação** dos valores *faça-se positivamente*, **importando** em acréscimo patrimonial; e

**b) que essa incorporação revista-se de caráter definitivo.**

Tal apropriação conceitual serviu de lastro a alguns dos votos favoráveis, mas a decisão não teve o condão de fixá-lo (o conceito) de forma vinculante. O posicionamento evidencia que não se pode considerar como receita do contribuinte meros ingressos que a ele não pertençam, como ocorre com os tributos incidentes na venda de mercadorias ou prestação de serviços, e que o ICMS recolhido aos cofres estaduais não atenderia a esses requisitos, uma vez que não vem a crescer o patrimônio do contribuinte, tendo como destino o erário público estadual.

Questão semelhante, desafiando os limites conceituais, voltou a ser suscitada em 2020, no julgamento do **Recurso Extraordinário n. 1.049.811**<sup>11</sup>, cujo tema era a constitucionalidade da incidência de PIS e Cofins sobre taxas de cartões de crédito cobradas pelas administradoras de cartões de crédito em face dos estabelecimentos comerciantes ou prestadores de serviços. Parcela dos Ministros invocou um paralelo entre essa discussão e aquela referente à exclusão do ICMS das bases de cálculo das contribuições, pois, assim como os tributos, as taxas retidas às administradoras não se integrariam ao patrimônio do contribuinte. Contudo, a orientação que saiu vitoriosa na Corte Suprema buscou estabelecer uma distinção entre os precedentes, especialmente porquanto a cobrança do ICMS decorre de lei, dela não podendo o contribuinte se afastar, ao passo que as taxas devidas em razão de cartões decorreria de um acerto privado, decorrente da vontade do contribuinte.

Da análise dos precedentes anteriores, verifica-se que há grande influência da jurisprudência na conformação da tributação sobre a receita, na medida em que cabe ao Poder Judiciário e, especialmente, ao Supremo Tribunal Federal, determinar os contornos das materialidades previstas no art. 195 da CF/1988 para incidência das contribuições sociais.

Dito isso, fica evidente que, ao mesmo tempo que o significado do termo "receita" não foi explicitado pelo texto constitucional, há uma clara inclinação judicial pela sua compreensão como fator positivo (de entrada) de acréscimo

---

11. RE 1.049.811, Rel. Min. Marco Aurélio; Rel. p/ Acórdão Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 04.09.2020, não publicado.

patrimonial dotado de definitividade, novidade e ausência de contrapartida obrigacional. Essa noção tem apoio, como visto, em conceito dado pela doutrina, notadamente os ensinamentos de Aliomar Baleeiro, quando tratou do conceito de receita pública como "a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo"<sup>12</sup>.

E isso também se deu pois, a despeito de se poder dizer que não há dúvidas de que receita é um fator de aumento de patrimônio, e a despeito de inúmeras referências ao termo em legislações esparsas, não há até hoje uma norma no ordenamento jurídico que diga o que se considera genericamente como receita, ou que lhe defina as características próprias.

### 3 A IDENTIFICAÇÃO DE UM CONCEITO DE RECEITA NAS NORMAS CONTÁBEIS

A definição de receita é de relativa dificuldade, dada a sua importância como elemento contábil, pois, segundo afirmam Hendriksen e Van Breda, as receitas são o fluido vital da empresa, e "sem receitas, não haveria lucros. Sem lucros, não haveria empresa"<sup>13</sup>. Destacam também os autores que, ainda que idealmente seja possível definir receita e despesa, assim como o momento do reconhecimento desses elementos, na prática isso tem se mostrado tarefa difícil, dificuldade essa, aliás, que não se resume à área acadêmica, dado que as receitas são ingrediente importante para mensuração do desempenho empresarial.

No contexto da convergência ao padrão contábil internacional IAS/IFRS, encontra-se na receita uma abordagem mais estrutural, apoiada nos elementos do balanço patrimonial, e uma abordagem mais funcional, que opera a demonstração de resultados.

No primeiro caso, é importante revisitar brevemente a ideia de "competência" para demarcação da receita. Afinal, a legislação societária não define "receita", mas prevê que, na determinação do resultado do exercício, serão computados: (a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e (b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos (art. 187, § 1º, da Lei n. 6.404/1976).

12. BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 116.

13. HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. 1. ed. 12. reimpr. São Paulo: Atlas, 2015. p. 224.

De acordo com essa abordagem contábil *transaccional*, a receita *não* exsurgiria até que uma transação com uma terceira parte externa à entidade tivesse ocorrido, ou seja, deveria haver uma venda ou uma troca com terceiros antes que a receita fosse reconhecida. Repousava a abordagem tradicional, assim, no custo histórico: uma vez que a manutenção do capital é registrada com base nos montantes efetivos que foram transferidos em transações passadas, ganhos de detenção que advêm de meras mudanças no valor de ativos ainda em poder da entidade não seriam reconhecidos<sup>14</sup>.

A esse critério tradicional de imputação dos resultados por meio da realização e da assimetria centrados na certeza e segurança, o padrão IAS/IFRS adiciona à contabilidade societária o critério do acréscimo, a depender de condições e em hipóteses específicas. A abordagem informacional do balanço (*balance-sheet approach*), em vez da demonstração do resultado (*income-statement approach*), típica do padrão IAS/IFRS, permite reconhecer determinadas receitas não realizadas segundo o critério tradicional, e também estabelece uma abordagem do reconhecimento de receitas e despesas em função do reconhecimento de mudanças patrimoniais sobre ativos e passivos, e não em eventos ou transações.

Não por outro motivo, a versão atual da Estrutura Conceitual, aprovada pela Deliberação CVM n. 835, de 10.12.2019, define expressamente receitas como "aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio" (Pronunciamento CPC 00 [R2], §§ 4.68). Os resultados, como aumentos ou diminuições do patrimônio dos investidores, surgem como um produto da empresa, independentemente dos fluxos de entradas e saídas, e daí o seu ganho informacional<sup>15</sup>.

Em outros termos, a definição de receita do padrão IAS/IFRS não se limita à entrada de recursos ou ativos ou de benefícios econômicos, uma vez que se estende a aumentos de ativos e diminuições de passivos (e não simplesmente e somente redução por "realização" ou reversão de passivos)<sup>16</sup>. Por conseguinte, a abordagem de receita e despesa segundo a Estrutura Conceitual tem sua essência em acréscimos ou diminuições de ativos e passivos, e não em eventos ou transações. Embora, em algumas situações, o termo *accrual accounting* também

- 
14. CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 133-134. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).
  15. HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. Op. cit., p. 224-225.
  16. TAKATA, Marcos Shiguo. A conexão da contabilidade com o direito tributário – direito contábil e direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 239.

seja utilizado como sinônimo de regime contábil de competência<sup>17</sup>, a expressão "acrécimo" (*accrued*) é empregada por Peter Kavelaars para distinguir o mero acréscimo de valor da ocorrência de uma transação<sup>18</sup>, típica de uma noção tradicional de realização<sup>19</sup>.

Essa abordagem contábil informacional resulta, sobretudo, da adoção do conceito de "valor justo" (*fair value*) pelo padrão IAS/IFRS, baseado no pilar da "essência sobre a forma", ou simplesmente "substância econômica". Como a definição de valor justo se concentra em ativos e passivos (§ 4 do Pronunciamento CPC 46 – Mensuração do Valor Justo, aprovado pela Deliberação CVM n. 699/2012 e pela NBC TG 46 [R1]), trata-se de critério de mensuração de elementos patrimoniais<sup>20</sup>.

Valor justo, assim, é definido como "o preço que seria recebido pela venda de um ativo ou que seria pago pela transferência de um passivo em uma transação não forçada entre participantes do mercado na data de mensuração" (§ 9, CPC 46). E, apesar de ser comum a afirmação de que o padrão IAS/IFRS seja integralmente baseado em mensurações a valor justo, o próprio IASB tem feito esforços para demonstrar que as aplicações desse conceito se restringem a temas específicos<sup>21</sup>.

Ademais, mesmo nessas hipóteses admitidas, de acordo com as normas contábeis, alguns ajustes nos valores de ativos e passivos em razão de sua mensuração a valor justo são reconhecidos diretamente no resultado do exercício (como propriedades para investimento e ativos biológicos), e outros no patrimônio líquido. Não havendo uma definição geral que indique o critério para um ou outro tratamento, o que se observa quanto à contabilização, na prática, é quase um critério por exclusão<sup>22</sup>. De um lado, as contrapartidas do ajuste a valor justo

17. SIEGEL, Joel G.; SHIM, Jae K. **Dictionary of Accounting Terms**. 4. ed. New York: Barron's Educational Series, 2005. p. 12.

18. KAVELAARS, Peter. *Accrued versus realization*. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Ed.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 127.

19. GIFIS, Steven H. **Barron's Law Dictionary**. 6. ed. New York: Barron's Educational Series, 2010. p. 420.

20. A mensuração é a etapa do processo contábil que consiste em determinar os montantes monetários por meio dos quais os elementos das demonstrações contábeis (ativos, passivos e patrimônio líquido) devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado (CPC 00, § 4.54).

21. PETERSSON, Maria Helena; ALMEIDA, Sérgio Barcelos Dutra de; SANTINI, Cinthia Cássia; COSTA, Fábio Moraes da. Valor justo (*fair value measurements*). In: ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009. p. 253-254.

22. CHARNESKI, Heron. Contabilidade societária do padrão IAS/IFRS vs. contabilidade fiscal no contexto da realização da renda. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Org.). **Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019. p. 196-197.

serão lançadas no resultado do exercício apenas nos casos previstos na Lei n. 6.404/1976 ou em normas dos órgãos reguladores, e nesses casos a companhia poderá destinar os valores a reserva de lucros a realizar, para evitar o pagamento de dividendos mínimos obrigatórios no exercício. De outro lado, nos demais casos previstos de mensuração por valor justo, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência em razão de um evento crítico de realização, as contrapartidas do ajuste de ativos e passivos serão lançadas no patrimônio líquido, sob a nomenclatura legal de "ajustes de avaliação patrimonial" ou "outros resultados abrangentes".

O "resultado abrangente" se refere à "mutação que ocorre no patrimônio líquido durante um período que resulta de transações e outros eventos que não sejam derivados de transações com os sócios na sua qualidade de proprietários" (§ 7, Pronunciamento Técnico CPC n. 26 [R1] – Apresentação das Demonstrações Contábeis, aprovado pela Deliberação CVM n. 676/2011 e NBC TG 26 [R4]), ou seja, compreende o resultado líquido da DRE, acrescido das futuras variações de receitas e despesas que se encontram registradas no ativo ou no passivo e lançadas diretamente no patrimônio líquido, sem afetar ainda o resultado do exercício.

Exposta genericamente essa abordagem contábil da receita como informação acerca da mudança do valor de ativos e passivos (*balance-sheet approach*), a abordagem contábil que mais parece importar para fins da atual discussão jurisprudencial tributária é aquela da receita como indicador de *performance* (*income-statement approach*). A receita, primeira linha da demonstração do resultado do exercício, representa fenômeno inerente à compreensão do desempenho de qualquer organização. Dessa forma, a atual versão da Estrutura Conceitual também passa a reconhecer que, "embora receitas e despesas sejam definidas em termos de mudanças em ativos e passivos, informações sobre receitas e despesas são tão importantes como informações sobre ativos e passivos" (Pronunciamento CPC 00 [R2], §§ 4.71).

Nesse mister, cabe citar o Pronunciamento Técnico CPC 30 (R1) – Receitas, aprovado pela Deliberação CVM n. 692/2012 e pela Resolução CFC n. 1.412/2012 e NBC TG 30, e hoje revogado, que estabeleceu o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos, até 2017. A partir de 1º de janeiro de 2018, como resultado dos esforços do IASB e do FASB norte-americano na construção de uma norma uniforme para reconhecimento de receitas de todos os contratos com clientes para venda de bens e serviços (IFRS 15 – *Revenue from Contracts with Customers*), o CPC 30 foi substituído no Brasil pelo

Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente, aprovado pela Deliberação CVM n. 762/2016 e pela NBC TG 47/2016.

Não é objetivo do artigo discutir toda a modelagem de reconhecimento da receita segundo essas normas<sup>23</sup>. Basta ver que o CPC 47 tem como princípio básico que a entidade deve reconhecer receitas para refletir a transferência de cada um dos bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação a qual a entidade espera receber em troca desses bens ou serviços (§ 2, CPC 47)<sup>24</sup>.

Assim, tendo em vista que o CPC 47 (e, a seu modo, também o CPC 30) busca normatizar o *processo* de reconhecimento, mensuração e divulgação das receitas em contratos de fornecimento de bens ou serviços a clientes, constata-se que tais normas não devem ser utilizadas precipuamente para extração de um conceito contábil abrangente de receita, como visto acima. Ainda assim, nas operações específicas de fornecimento de bens e serviços de que cuidam, podem fornecer subsídios adicionais importantes à compreensão tributária.

O Pronunciamento CPC 30, ao conceituar receitas como "o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários" (§ 7, Pronunciamento CPC 30), evidenciou a necessidade de relação entre o acréscimo patrimonial e as atividades da entidade. Nessa linha, a norma contábil prelecionou, por exemplo, que as quantias cobradas por conta de terceiros (como tributos sobre vendas) fossem excluídas da receita por não resultarem em aumento do patrimônio líquido (§ 8, Pronunciamento CPC 30). Esse entendimento foi mantido pelo Pronunciamento CPC 47, ao estabelecer que o preço da transação, reconhecido como receita, é "o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente, excluindo quantias cobradas em nome de terceiros (por exemplo, alguns impostos sobre vendas)" (§§ 46 e 47).

23. Para uma análise específica do CPC 47, ver: CHARNESKI, Heron. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na nova norma contábil sobre receitas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 40, p. 250-270, 2018.

24. Para tanto, a norma define cinco etapas para o reconhecimento e a mensuração de receita em contratos com clientes, que assim poderiam ser sumarizadas: (i) identificar o contrato com cliente; (ii) identificar as obrigações de desempenho separáveis previstas no contrato; (iii) determinar o preço da transação; (iv) alocar o preço da transação às obrigações de desempenho separáveis previstas no contrato; e (v) reconhecer a receita conforme a satisfação das obrigações de desempenho.

Dessa forma, constata-se que essas normas, embora mais voltadas às receitas que decorrem das atividades ordinárias das empresas, e não ao tratamento de toda e qualquer receita, recuperam a ideia de receita como acréscimo patrimonial (no caso, do patrimônio líquido) incondicional. Em razão dessa incondicionalidade, as definições expostas também lançam os limites do que da receita se exclui, matéria relevante para uma aproximação às discussões jurídicas.

#### 4 O CONCEITO TRIBUTÁRIO E O CONCEITO CONTÁBIL

Vistos alguns contornos definitórios para fins tributários e para fins contábeis, chega-se ao momento de questionar se entre esses dois conceitos, aferidos do ponto de vista de ciências e práticas diversas, existem pontos em comum, ainda que respeitando princípios e regras próprios dos ramos a que pertencem.

Um primeiro ponto a ser explorado diz respeito à exigência de que a receita, para fins tributários ou contábeis, só possa assim ser considerada mediante um evento de realização.

Essa é uma discussão ainda importante, pois, adotada a abordagem estrutural de receitas do padrão IAS/IFRS, haveria uma dúvida quanto à possibilidade de o valor justo e outros acréscimos patrimoniais que expressam uma mudança no valor de ativos e passivos, sem uma transação de suporte, poderem compor a base de cálculo das contribuições sobre a receita. Dúvida, essa, potencializada pela legislação de regência, que alcança com a exigência de contribuições a receita, "independentemente da classificação ou denominação contábil".

No entanto, ainda que para a contabilidade seja possível reconhecer receitas não realizadas desde que atendidas as condições e hipóteses específicas, o mesmo não parece ser possível dizer a respeito do conceito de receita para fins tributários, seja a partir do que dispõe a própria legislação de forma específica a esse respeito, seja a partir de uma compreensão mais estrutural do sistema tributário.

Com efeito, as discussões sobre realização têm como contexto, em sua maioria, aspectos ligados ao conceito de renda e aos seus reflexos no Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ), especialmente à luz do art. 43 do CTN. No entanto, se a renda tem como ponto de partida a receita, não parece ser possível dissociar, por lógico, que a receita que ao final comporá a renda realizada será a receita realizada. Em outras palavras, a renda somente pode ser considerada realizada se os respectivos ingressos que a compõem (as receitas) também o forem.

Vale notar que no já citado Recurso Extraordinário n. 586.482, tratando da incidência de PIS e Cofins sobre receitas de vendas inadimplidas, o voto do Ministro Relator, Dias Toffoli, faz expressa menção à realização no caso da receita.

Mais especificamente, adotou-se o entendimento de que, até mesmo pela aplicação do regime de competência, havendo uma transação com terceiros da qual decorra o ingresso de valores no patrimônio da empresa, haveria o evento de realização a ensejar o reconhecimento da receita e, pois, a sua tributação pelas contribuições.

Ao mesmo tempo, não há como perder de vista que o sistema tributário é orientado por diversas regras e princípios constitucionais, os quais devem estar sempre presentes ao avaliar-se a incidência tributária. Nesse diapasão, para alguns autores, o conceito de "receita" precisa ser analisado sob a perspectiva dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais o da capacidade contributiva e o da isonomia<sup>25</sup>. Para ser tributável, então, o elemento positivo deve corresponder a um acréscimo patrimonial revelador de capacidade contributiva e aderente aos demais princípios que regem o sistema tributário, sob pena de se negar a própria natureza tributária das contribuições. Assim como é irrelevante a denominação ou a classificação contábil para que se identifique a hipótese de incidência da contribuição ao PIS e da Cofins nos termos das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, tampouco o mero lançamento "a crédito" no resultado contábil é apto, por si só, à identificação definitiva da ocorrência jurídica do fato "receita", devendo haver a sua conformação aos princípios e regras estipulados pelo direito tributário. E isso é ainda mais agravado pelo fato de que, ao contrário dos tributos incidentes sobre a renda, orientados pela noção de "renda líquida", com a dedução dos gastos necessários à sua obtenção, nas contribuições sobre a receita não seria ínsita a dedução de variações negativas do valor justo, ou a consideração das "imparidades".

Seja como for, não seria necessário ir muito longe para se concluir pela "intributabilidade" de receitas não realizadas segundo a contabilidade, para fins dos tributos incidentes sobre a receita. É que, segundo as normas de instituição das contribuições que têm essa materialidade, o seu fato gerador consiste em "auferir" a receita (art. 1º das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003). E "auferir" não pode significar outra coisa que não receita efetivamente obtida por meio de negócio jurídico. Cabe mencionar que a partir de 2015, com a vigência da Lei n. 12.973/2014, o próprio conceito de "receita bruta" trazido no art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977 foi alterado, deixando de abranger apenas "o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados" e passando a englobar também "o resultado auferido nas operações de conta alheia" e "as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica" não elencadas

---

25. PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMARF, 2011. p. 501.

anteriormente. A inovação legislativa aqui fica por conta da abrangência da receita bruta não apenas ao produto de venda de mercadorias ou prestação de serviços, englobando casos típicos de ingressos que, do ponto de vista do direito privado, não decorrem de mercadorias e serviços, mas que constituem ingressos decorrentes do objeto da pessoa jurídica, como os aluguéis e receitas financeiras de instituições financeiras. Em todos os casos, há um negócio jurídico subjacente ao auferimento da receita bruta e de todas as demais receitas "auferidas" pela pessoa jurídica. Por isso, tem-se como meramente didática a disposição do art. 1º, § 3º, inciso IX, da Lei n. 10.637/2002 e art. 1º, § 3º, inciso VIII, da Lei n. 10.833/2003, segundo a qual "não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas [...] relativas aos ganhos decorrentes de avaliação de ativo e passivo com base no valor justo".

Portanto, uma primeira conclusão acerca das aproximações e distanciamentos entre os conceitos tributário e contábil de receita é no sentido de que, diferentemente do que ocorre na contabilidade, em que é possível o reconhecimento (a mensuração) de receitas não realizadas em razão de mudanças no valor de ativos e passivos, para fins de incidência de tributos sobre receitas a realização é critério imprescindível, sob pena de malferimento a princípios constitucionais, como reconhecido na jurisprudência comentada, e também em homenagem à própria conceituação jurisprudencial, que pressupõe a "definitividade" do acréscimo.

A partir daí, um segundo ponto merecedor de aprofundamento diz respeito a essa própria conceituação de receita. Aqui, adianta-se, parece haver maior aproximação entre os dois ramos do conhecimento ora comparados, ainda que o critério da realização afaste, para fins tributários, um ou outro tipo de receita passível de reconhecimento pela contabilidade.

Como visto, pode-se dizer que já não há dúvidas na doutrina jurídica quanto à necessidade de repercussão patrimonial positiva como característica das "receitas", repercussão essa não verificada nos simples ingressos de caixa<sup>26</sup>. E, nesse particular, as normas contábeis em vigor não discrepam, pois, ainda que a Estrutura Conceitual defina receitas em razão de aumentos nos ativos ou de reduções nos passivos, é necessário que essas variações resultem em aumentos no patrimônio líquido da empresa. Mesmo que se pudesse reconhecer uma diferença entre o patrimônio em seu sentido jurídico (universalidade de direitos e obrigações) e contábil (o patrimônio líquido), é certo que a receita pressupõe uma repercussão patrimonial positiva.

---

26. SEHN, Solon. **COFINS incidente sobre a receita bruta**. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 117.

E quando se reconhece que o conceito de receita implica o de acréscimo patrimonial, isso significa que esse acréscimo ocorre porque livre de qualquer correspondência sinalagmática no passivo, ou seja, trata-se de ingresso "que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições", como constou no voto condutor do Recurso Extraordinário n. 606.107/RS e decorre da já citada lição de Aliomar Baleeiro, tomada de apoio à construção jurisprudencial.

Dessa forma, a definitividade do acréscimo patrimonial, pela ausência de reservas ou condições, pressupõe que daí não surja uma correspondência no passivo, uma dívida.

Seguindo essa ideia, a receita somente pode advir de uma entrada livre, desprovida de qualquer obrigação em contrapartida, no que as recentes discussões judiciais acerca da exclusão de tributos (como o ICMS e o ISS) do conceito de receita para fins tributários também demonstram pontos de aproximação entre direito e contabilidade.

Se o resultado do julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.706 foi apenas no sentido de que o ICMS não deve ser submetido à incidência de PIS e Cofins, seus fundamentos podem ser entendidos como essencialmente no sentido de que os tributos sobre o consumo, justamente porque não se incorporam ao patrimônio do vendedor ou prestador de serviço, não podem ser considerados como receita do contribuinte.

E, do mesmo modo que se definiu no âmbito daquele julgamento, para a contabilidade os tributos incidentes na venda de mercadorias ou prestação de serviços não resultam em aumento patrimonial da empresa, o que afasta a sua consideração enquanto receita. Ora, como visto, as normas contábeis estabelecem de forma clara que as denominadas "quantias cobradas por conta ou em nome de terceiros" – tais como tributos sobre vendas, tributos sobre bens e serviços e tributos sobre valor adicionado – são excluídas da receita, por não resultarem em aumento do patrimônio líquido (§ 8, CPC 30; e §§ 46 e 47, CPC 47). Inclusive, os autores do **Manual de contabilidade societária** apontam que a legislação societária, seguida pela legislação fiscal, exigiu a discriminação entre "receita bruta" e "receita líquida", sendo que o mais correto seria distinguir o faturamento bruto (nele incluídos os tributos sobre vendas e prestação de serviços) da receita propriamente dita, a qual não engloba os tributos mencionados, arrematando que "tudo que incide sobre o preço de venda e que é do governo não deveria nunca ser incluído como receita da sociedade"<sup>27</sup>.

27. GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 566.

Ao auferir receitas em razão da venda de bens e serviços, surge do ingresso uma parcela (o ICMS, o ISS, e assim por diante) previamente destinada ao Poder Público, que não pertence à empresa e que, em vez disso, dá nascimento a uma obrigação (passivo) para a empresa vendedora, qual seja, a de recolher o tributo. Isso porque, no caso das "quantias cobradas em nome de terceiros", como os tributos, ainda que calculados "por dentro", parte do ingresso está legalmente afetada pela legislação tributária, tendo o contribuinte de suportar a obrigação *ex lege* de efetuar o repasse.

Note-se que nem o art. 195, I, "b", da Constituição, nem as normas contábeis aplicáveis (CPC's 00, 30 ou 47), estão a tratar de "receita bruta" ou de "receita líquida", uma distinção normativa encontrada para fins específicos da legislação societária e tributária infraconstitucional, e sim de "receita". E, nesse norte, o próprio regramento contábil chama de receita o que de fato irá ingressar no patrimônio, sem reservas ou condições, o que pressupõe a eliminação dos impostos sobre vendas que não pertencem à entidade.

Vale registrar que essa situação não se verifica com os demais custos e despesas operacionais, os quais, pressupostos para a geração da receita, não criam, quando da venda do bem ou prestação do serviço, uma contrapartida no *passivo* da empresa para com terceiro.

Nesse sentir, o tratamento conferido pela maioria dos Ministros do STF no Recurso Extraordinário n. 1.049.811 às taxas pagas pelas empresas comerciais e prestadoras de serviços às administradoras de cartões de crédito, considerando-as como receitas, pode confirmar a constatação de que o conceito jurídico de receita que vem sendo desenvolvido por doutrina e jurisprudência aproxima-se, em alguma medida, do conceito contábil nos termos expostos.

É que, diferentemente dos tributos sobre o consumo, as taxas das administradoras de cartões são consideradas como despesas das empresas que vendem mercadorias ou prestam serviços, ou seja, são valores que originariamente pertencem ao vendedor, mas que por uma relação comercial particular são repassados, como custo de intermediação da própria venda. Na medida em que o tratamento dessas taxas é o seu registro em conta de resultado, esclarece-se que não são valores cobrados em benefício de terceiros, como os tributos, mas despesas necessárias ou custos operacionais próprios da atividade empresarial, razão pela qual não parece ser possível a sua exclusão da receita de vendas das mesmas mercadorias e serviços, tampouco para fins contábeis, na medida em que não seriam consideradas como "quantias cobradas por conta de terceiros".

Esse entendimento parece não ter escapado à percepção jurisprudencial. A minuta de voto disponibilizada do Ministro Luiz Fux no paradigma destacou

exatamente a diferença entre a exclusão do ICMS da receita ("parcela dos ingressos devida ao ente estatal por força de lei" e exigência "cogente e imperiosa") e o caso das taxas de cartões de débitos e créditos ou outros valores "devidos a terceiros" (não "cobrados por conta de terceiros", como indica a contabilidade), que são suportados pelo contribuinte "por força de contratos privados, firmados sob a égide da *ex voluntate*". Concluiu o Ministro que, a prevalecer a exclusão das taxas do conceito de receita, chegar-se-ia ao "ao ponto em que a base de cálculo do tributo devido pelo contribuinte seria definida por ele próprio, a partir da quantidade de repasses que ele é capaz de projetar em sua receita". Nessa compreensão, surge que, tanto para fins tributários como contábeis, receita não é fenômeno idêntico a lucro ou a renda, a despeito de ser seu elemento anterior e inicial.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Da exposição realizada, percebe-se que o conceito jurídico de receita para fins de incidência tributária, não encontrado de forma sistematizada na legislação esparsa anterior a 1988, tem sido em grande parte construído pela jurisprudência, notadamente pelo Supremo Tribunal Federal, ao interpretar as normas constantes dos arts. 149 e 195, I, "b", da Constituição Federal.

Se não se pode afirmar que os julgamentos apresentados tenham chegado como resultado a uma terminologia sistematizada, é possível deles extrair elementos importantes da conceituação jurídico-tributária de receita, a saber: (i) trata-se de elemento novo que se incorpora ao patrimônio da pessoa jurídica, aumentando-o; e (ii) reveste-se de caráter definitivo, uma vez que obtido sem reservas, condições ou correspondência no passivo. Da conjunção dos julgados analisados, é possível concluir que receita, sem ainda qualificar o acréscimo patrimonial propriamente dito (esse seria o lucro), constitui o ingresso de elementos novos que impactam positivamente o patrimônio da pessoa jurídica, seja pelo aumento dos seus bens e direitos, seja pela diminuição das suas obrigações, sem reservas, condições ou correspondência no passivo.

A evolução jurisprudencial demonstra que o conceito de receita para fins do art. 195, I, "b", da Constituição Federal é jurídico e não está subordinado ao conceito contábil, conclusão a que a doutrina há muito tempo já havia chegado<sup>28</sup>,

---

28. Por todos: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social. **Repertório IOB de jurisprudência**: tributário, constitucional e administrativo, 2001. p. 21-32.

e que o Supremo Tribunal Federal voltou a reafirmar, em especial, a partir do julgamento do Recurso Extraordinário n. 606.107.

Não obstante, ainda que se reconheça que a contabilidade não determina o conceito tributário de receita, a análise dos julgados citados no texto demonstra que a ciência contábil, por vezes, pode ser uma ferramenta bastante útil a serviço da elaboração de argumentos para justificação das decisões jurídicas quanto ao alcance do termo "receita" utilizado pela Constituição Federal, especialmente para demonstrar os elementos que nela se incluem ou dela se excluem.

## 6 REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ANDRADE, José Maria Arruda de. Da interpretação à argumentação jurídica: as armadilhas do essencialismo. In: LEAL, Saul Tourinho; GREGÓRIO JÚNIOR, Eduardo Lourenço (Coord.). **A Constituição cidadã e o direito tributário**: estudos em homenagem ao Ministro Carlos Ayres Britto. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 285-308.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- CHARNESKI, Heron. **Normas internacionais de contabilidade e direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. (Série Doutrina Tributária, v. XXIV).
- \_\_\_\_\_. CPC 47 (IFRS 15): aspectos tributários na nova norma contábil sobre receitas. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 40, p. 250-270, 2018.
- \_\_\_\_\_. Contabilidade societária do padrão IAS/IFRS vs. contabilidade fiscal no contexto da realização da renda. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coord.). **Direito tributário**: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019. p. 186-211.
- GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- GIFIS, Steven H. **Barron's Law Dictionary**. 6. ed. New York: Barron's Educational Series, 2010.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. 1. ed. 12. reimpr. São Paulo: Atlas, 2015.
- KAVELAARS, Peter. Accrual versus realization. In: ESSERS, Peter; RIJKERS, Arie (Ed.). **The notion of income from capital**. Amsterdam: IBFD, 2005. p. 127-146.
- MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária**: entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros, 2014.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social. **Repertório IOB de jurisprudência**: tributário, constitucional e administrativo, 2001.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2011.

PETTERSSON, Maria Helena; ALMEIDA, Sérgio Barcelos Dutra de; SANTINI, Cinthia Cássia; COSTA, Fábio Moraes da. Valor justo (*fair value measurements*). In: ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade**: IFRS versus normas brasileiras. São Paulo: Atlas, 2009. p. 246-255.

SEHN, Solon. **COFINS incidente sobre a receita bruta**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SIEGEL, Joel G.; SHIM, Jae K. **Dictionary of Accounting Terms**. 4. ed. New York: Barron's Educational Series, 2005.

TAKATA, Marcos Shigueo. A conexão da contabilidade com o direito tributário – direito contábil e direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 287-325.



# PRINCÍPIOS CONTÁBEIS E FISCAIS: UM NOVO PANORAMA NO PADRÃO IFRS

Jorge Guilherme Moreira

Bacharel em Direito. LL.M. em Direito Empresarial, com concentração em consultivo tributário. Graduando em Ciências Contábeis.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Princípios contábeis e o padrão IFRS 3 Princípios jurídico-tributários 4 Conclusão 5 Referências.

RESUMO: A relação entre a Contabilidade e o Direito Tributário, desde 2007, está em voga; o padrão contábil de até então sofreu uma série de modificações, principalmente normativas, o que, também, pode ocasionar eventuais mudanças em relação aos princípios jurídicos; por isso, tem-se a necessidade de se estudar as mudanças contábeis em conjunto com as jurídicas.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade. Tributário. Princípios. Padronização. Neutralidade. Rastreabilidade.

## 1 INTRODUÇÃO

Desde a segunda metade do século XX até os dias de hoje, há uma tendência: o estreitamento de laços e o aumento dos diversos fluxos em razão da globalização.

Os fluxos financeiro e informacional nunca foram tão intensos quanto hoje, de modo que a junção de ambos conduz, ao menos para a Contabilidade, ao "novo petróleo": as informações financeiras de alta qualidade.

Contudo, esse trânsito de informações financeiras, embora seja uma riqueza imensurável, pode, em determinadas situações, levar ao caos informacional. Um singelo exemplo retrata isso: pense em uma reunião que envolva diversas empresas (do mesmo segmento) de diferentes cantos do globo; se todos possuírem uma linguagem em comum, não há dúvidas de que essa reunião será extremamente prolífica; do contrário, nada será extraído de útil.

Por isso, torna-se fundamental a utilização de uma só linguagem contábil, de sorte que se extraia toda a riqueza possível dessas informações financeiras.

Nesse contexto, exsurtem as *International Financial Reporting Standards* (IFRS), voltadas, em suma, à unificação do padrão contábil internacional, o que facilita o fluxo de informações financeiras e privilegia a comparação entre diferentes empresas de diferentes países.

Em 2007, o cenário contábil brasileiro foi impactado pela adoção do novo padrão contábil, cujo reflexo imediato – desconsiderados, é claro, os efeitos propriamente contábeis – foi tributário, uma vez que a inter-relação entre Contabilidade e Direito Tributário se dá, por exemplo, na apuração de tributos.

Ocorre que, como demonstrado anteriormente e será abaixo explicitado, essa inter-relação atinge também os princípios de cada área, pois ambas as searas se valem de conceitos fundamentais que guiam os intérpretes contábil e fiscal.

Assim, faz-se necessário apresentar esse novo padrão contábil e, por enquanto, as modificações normativas implementadas de 2007 até aqui.

Em seguida, pode-se passar ao estudo dos princípios jurídico-tributários, com destaque para alguns princípios, pois estes receberam maior importância a partir de 2007, por serem altamente influenciados pelo padrão contábil atual.

No entanto, vale destacar que as eventuais modificações sobre os princípios contábeis serão expostas em um próximo artigo, assim como os outros princípios jurídico-tributários que receberam maior destaque desde a implementação desse novo padrão.

## 2 PRINCÍPIOS CONTÁBEIS E O PADRÃO IFRS

Como sabemos, a Contabilidade é uma ciência social aplicada, voltada a fornecer informações econômico-financeiras; não à toa, toma o patrimônio como objeto de estudo.

Ademais, por se tratar de uma ciência social, encontra-se bem próxima da Economia e, principalmente, do Direito, de modo que a proximidade principalmente com o Direito pode ser traduzida em influência, isto é, embora possua metodologias, premissas e finalidades próprias, a Contabilidade possui alta carga jurídica.

Tratando-se de premissas, pode-se falar dos princípios, que nada mais são do que a base do sistema contábil. Em palavras mais precisas, o sistema contábil possui como fundamento, norte e limite os postulados, os princípios e as convenções, respectivamente.

O estudo e a regulamentação desses conceitos perpassam décadas, o que foi acompanhado da evolução desses e, principalmente, da sucessão de normas legais e infralegais voltadas a disciplinar a Contabilidade e, conseqüentemente, seus conceitos.

Contudo, é necessário fazer um breve resumo de uma longa caminhada: toma-se como marco inicial o Decreto-lei n. 2.627, de 1940, e como marco final a Lei n. 12.973, de 2014, com grande destaque para [os efeitos] [d]a Lei n. 11.638, de 2007. Nesses mais de setenta anos, a Contabilidade passou por inúmeras e relevantes transformações; o sistema voltado à informação, que toma por base o patrimônio – especificamente, os eventos econômicos –, sofisticou-se e passou a exigir um elevado grau de interpretação (subjativismo).

E, para compreender esse processo de sofisticação, com maior destaque para os princípios contábeis, volta-se ao Decreto-lei n. 2.627, que, quando editado, “[...] praticamente nada se adicionou de novidade com relação ao que se praticava até então [...]”<sup>1</sup>.

A prática de até então, normatizada pelo decreto, exigia a elaboração de um Balanço Geral e de uma Demonstração de Lucros e Perdas, que eram, basicamente, “[...] uma listagem de contas devedoras de um lado e de contas credoras do outro” – a conta de (fundo de) depreciação, por exemplo, estava listada no passivo, enquanto a conta de capital a ser integralizado estava no ativo –, “[...] mas **sem Notas Explicativas, que simplesmente não eram exigidas**”<sup>2</sup>.

Pode-se, de certa forma, afirmar que o próprio decreto refletia “[...] uma visão essencialmente voltada para as obrigações fiscais da companhia [...]”<sup>3</sup>, de sorte que a norma retratava os contextos econômico, fiscal e, até, doutrinário<sup>4</sup> da época.

Com os anos e a intensificação dos fluxos econômicos, empresas internacionais de auditoria chegaram, a metodologia de ensino da Contabilidade foi modificada, obras doutrinárias com um novo viés surgiram e a atuação do Conselho Monetário Nacional e do Banco Central do Brasil, no que tange à exigência de novas formas de apresentação das demonstrações financeiras, culminou na confecção de balanços com estruturas (muito) mais próximas das vistas atualmente<sup>5</sup>.

- 
1. MARTINS, Eliseu. Bulhões e Lamy: revolucionadores também da contabilidade brasileira. In: VENANCIO FILHO, Alberto; LOBO, Carlos Augusto da Silveira; ROSMAN, Luiz Alberto Colona (Org.). **Lei das S.A. em seus 40 anos**. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 608.
  2. Idem, p. 608-610 (grifos do original).
  3. ARAGÃO, Paulo Cezar. A lei das sociedades anônimas e os padrões contábeis internacionais (IFRS): uma convivência nem sempre harmônica. In: VENANCIO FILHO, Alberto; LOBO, Carlos Augusto da Silveira; ROSMAN, Luiz Alberto Colona (Org.). **Lei das S.A. em seus 40 anos**. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 662.
  4. Vide a obra de Frederico Hermann Junior.
  5. MARTINS, Eliseu. Bulhões e Lamy: revolucionadores também da contabilidade brasileira. In: VENANCIO FILHO, Alberto; LOBO, Carlos Augusto da Silveira; ROSMAN, Luiz Alberto Colona (Org.). **Lei das S.A. em seus 40 anos**. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 615-616.

Nesse movimento natural de evolução, foi editada a Lei n. 6.404, de 1976, que continha – e, ainda, contém – um capítulo destinado exclusivamente às normas contábeis, inspirado “[...] no que se tinha de mais moderno à época: a contabilidade norte-americana. Sendo assim, essa lei atualizou a prática contábil brasileira às melhores práticas internacionais [...]”<sup>6</sup>.

Com certo entusiasmo, pode-se dizer que foi criada uma forma nova de contabilidade, migrando-se do padrão italiano até então adotado para o norte-americano<sup>7</sup>.

Porém, toda a evolução almejada não foi alcançada, muito em função da influência da legislação tributária, com a edição do Decreto-lei n. 1.598, em 1977 (ano seguinte à promulgação da nova lei contábil), que pode ser tomado como o pontapé inicial das então novas intervenções fiscais sobre a Contabilidade (pura)<sup>8</sup>.

Nos anos seguintes, foram publicadas deliberações e resoluções pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) voltados, por exemplo, a normatizar e atualizar os princípios contábeis.

De todo modo, diante de um fluxo financeiro e informacional ainda maior, as disposições originais da Lei n. 6.404 já não se mostravam suficientes a tutelar a retratação fidedigna dos eventos econômicos e permitir a comparação entre entidades.

Assim, já na década de 1990<sup>9</sup>, podia-se notar a emissão de normas, pela CVM, que convergiam ao padrão internacional contábil, ou seja, de informações mais depuradas e de retratação mais próxima da realidade.

Essa nova necessidade é fruto, por exemplo, do aumento da participação popular no financiamento das empresas, por intermédio dos mercados de capitais<sup>10</sup>. Há não só aumento na qualidade, mas, também, no fluxo das informações, que, sem uniformidade, não permitem uma exata análise (comparação) entre segmentos e países diferentes. Daí, a necessidade de se convergir para um

---

6. SALOTTI, Bruno Meirelles; CARVALHO, Nelson; MURCIA, Fernando Dal-Ri. Convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais de contabilidade (IFRS): retrospectiva histórica e desafios para o futuro. In: SALOTTI, Bruno Meirelles et al. **IFRS no Brasil: temas avançados** abordados por meio de casos reais. São Paulo: Atlas, 2015. p. 3.

7. MARTINS, Eliseu. Bulhões e Lamy: revolucionadores também da contabilidade brasileira. In: VENANCIO FILHO, Alberto; LOBO, Carlos Augusto da Silveira; ROSMAN, Luiz Alberto Colona (Org.). **Lei das S.A. em seus 40 anos**. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 617.

8. Idem, p. 625-627.

9. Conforme expõem os autores do **Manual de contabilidade societária**, também conhecido como a “bíblia da contabilidade”, em seu prefácio.

10. FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e contabilidade: fundamentos do direito contábil**. São Paulo: Trevisan Editora, 2015. p. 157.

único padrão (IFRS), uma única linguagem, o que contribui “[...] para a eficiência econômica, ajudando os investidores a identificar oportunidades e riscos em todo o mundo, melhorando assim a alocação de capital [...]” (SP1.5.c, do CPC 00).

Porém, “[...] até 2005 não havia um órgão centralizador de emissão de normas contábeis no Brasil, o que fazia com que não houvesse sequer uma convergência interna de padrões contábeis [...]”<sup>11</sup>.

Dessa forma, o primeiro passo deveria ser destinado à unificação contábil nacional, para, em seguida, falar-se em convergência às normas internacionais e permitir a efetiva comparação entre diferentes entidades espalhadas ao redor do planeta, o que se deu por meio da Resolução CFC n. 1.055, de 2005:

[...] Sendo assim, um dos passos fundamentais para viabilizar o processo de convergência, primeiro, a um ÚNICO padrão contábil no Brasil e, conseqüentemente, aos padrões internacionais de Contabilidade IFRS, foi a criação do CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

[...]

Importante destacar que o CPC foi concebido de forma a incluir diversos e múltiplos interesses, porém todos voltados ao foco das demonstrações financeiras. Foi formatado para incluir todos os principais *players* que PREPARAM, AUDITAM e ANALISAM demonstrações financeiras; essa pluralidade impede que o processo de normatização seja “sequestrado” por um *player* isolado e permite que o consenso da utilidade por todos seja obtido num diálogo tecnicamente elevado, porém consensual [...]<sup>12</sup>.

No campo acadêmico, foi publicada, também em 2005, a obra crítica mais interessante a respeito da forma de se abordar a Contabilidade. Nela, Alexsandro Broedel Lopes e Eliseu Martins apresentam aspectos não tão difundidos na prática e no ensino contábil, quais sejam: conflito de agência, assimetria das informações e teoria contratual da firma<sup>13</sup>.

11. SALOTTI, Bruno Meirelles; CARVALHO, Nelson; MURCIA, Fernando Dal-Ri. Convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais de contabilidade (IFRS): retrospectiva histórica e desafios para o futuro. In: SALOTTI, Bruno Meirelles et al. **IFRS no Brasil**: temas avançados abordados por meio de casos reais. São Paulo: Atlas, 2015. p. 6.

12. Idem, p. 6-7.

13. Vide **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. A respeito da relevância da obra, vale a transcrição de trecho do prefácio redigido por Sérgio de Ludicibus: “Finalmente, um livro de **Teoria da Contabilidade** com outra abordagem que não a normativa! [...] Mas é nesse *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem* que, efetivamente, a teoria é tratada de formas alternativas, que em muito ajudarão o leitor e estudante a entender, com maior profundidade, questões essenciais da prática contábil. Os autores atingem da Economia, das Finanças, da Sociologia e da Teoria Institucional noções extremamente importantes para que assuntos como **prevalência da essência sobre a forma, objetividade e relevância, o problema dos gastos com pesquisa e desenvolvimento**, e muitos outros, essenciais em contabilidade,

Unificado o padrão contábil nacional e apontada uma nova abordagem da Contabilidade, passava-se a falar em efetiva convergência, de sorte que a Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e a Superintendência de Seguros Privados, entre os anos de 2006 e 2007, exigiram que, a partir de 2010, as demonstrações financeiras consolidadas – demonstração de todo o grupo empresarial, e não de cada integrante deste isoladamente – fossem editadas em consonância com o padrão internacional<sup>14</sup>.

Esse movimento infralegal de convergência foi endossado pela Lei n. 11.638, de 2007, de modo que esta “[...] representou o fundamento jurídico antes inexistente para viabilizar a convergência rumo às IFRS [...]”, especialmente para que uma gama maior de sociedades estivesse sujeita ao novo padrão<sup>15</sup>.

Por se tratar de um novo padrão, é certo que as mudanças no reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas provocaram efeitos fiscais. Isso porque a apuração de alguns tributos, mormente o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), está umbilicalmente ligada às demonstrações financeiras, especialmente ao resultado do exercício.

Assim, foi editada a Medida Provisória n. 449, de 2008 (ano seguinte à promulgação do novo marco contábil), convertida na Lei n. 11.941, de 2009, que instituiu o Regime Tributário de Transição (RTT), destinado a neutralizar fiscalmente os efeitos das mudanças acima destacadas, ou seja, valeriam, para fins tributários, os critérios contábeis anteriores à Lei n. 11.638.

O período de transição terminou com a edição da Medida Provisória n. 627, de 2013, convertida na Lei n. 12.973, de 2014, voltada a disciplinar os efeitos tributários do novo padrão contábil.

Exposto brevemente o percurso trilhado pelo novo padrão, com pequenas incursões sobre a seara tributária – para que se pudesse ter ao menos uma

---

sejam tratados e entendidos de forma muito mais abrangente e profunda do que os normativistas fizeram, pois, pelas limitações metodológicas daquela abordagem, não se consegue inferir causas e efeitos, na prática contábil, das complexas questões. Uma característica muito interessante do trabalho é que, embora trate da teoria positiva, não se limita à restrita utilização da mesma, com *background* apenas na teoria econômica, mas vai muito além, utilizando outras dimensões, como a sociológica e institucional. Muito oportuna a introdução do Estudo da Escola Inglesa de Contabilidade, que areja e amplia os estritos cômodos da Escola puramente Norte-Americana, que viceja nas universidades dos EUA de forma hegemônica, o que não é bom para a pesquisa contábil, em minha opinião. Embora se prognostique a necessidade de aumentar sensivelmente as pesquisas empíricas em contabilidade, não quer dizer que tenham que se circunscrever apenas as de caráter racional-econômico-quantitativo” (Prefácio. In: LOPES, Alessandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2017 [grifos do original]).

14. Idem, p. 8.

15. Idem, p. 8-9.

noção aproximada de toda a evolução pela qual se passou –, pode-se passar à análise detida dos princípios nesse novo contexto, estudando-se principalmente eventuais mudanças em relação ao padrão contábil anterior, mormente a Deliberação CVM n. 29, de 1986, e as Resoluções CFC n. 750 e n. 774, respectivamente de 1993 e 1994.

No entanto, é preciso destacar que o estudo dos princípios será feito em conjunto com a sucessão de normas destinadas a normatizá-los, com especial destaque para o Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), tido como a “estrutura conceitual para relatório financeiro”.

Antes desse efetivo estudo, contudo, é preciso que se tenha em mente o fato de o padrão internacional contábil exigir elevado nível de julgamento dos preparadores das demonstrações:

A adoção inicial das IFRS em 2010 representou, portanto, o fim desse ciclo inicial de mudanças rumo à harmonização da contabilidade brasileira. Entretanto, é fato que este foi apenas o início de toda uma mudança de filosofia na forma como as companhias elaboram e divulgam suas informações financeiras ao mercado. A mudança de uma contabilidade baseada em regras (*rules based*) para uma contabilidade baseada em princípios (*principles based*) aumentou o nível de julgamento exigido pelos responsáveis pela elaboração e pela auditoria das demonstrações contábeis<sup>16</sup>.

Julgamento que se encontra necessariamente associado aos princípios contábeis, sendo “[...] natural que, tendo como finalidade a aplicabilidade em diversos países, tais normas devem ser desprendidas de regras que poderiam causar distorções, em razão do contexto em que são utilizadas”<sup>17</sup>.

Contudo, embora seja nítida a importância dos princípios no atual cenário, não existem muitas obras dedicadas apenas ao estudo dos princípios, principalmente sob um viés crítico<sup>18</sup>.

De volta ao marco da análise (promulgação da Lei n. 11.638), três normas disciplinavam, à época, os princípios contábeis: Deliberação CVM n. 29 e Resoluções CFC n. 750 e n. 774. Nos anos seguintes, procedeu-se a inúmeras adições e substituições no que tange aos princípios.

16. IUDÍCIBUS, Sérgio de. Prefácio. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2017. p. 2.

17. LIMA, Luiz Murilo Strube. **IFRS**: entendendo e aplicando as normas internacionais de contabilidade. São Paulo: Atlas, 2010. p. 3.

18. Recomenda-se a leitura dos seguintes livros: **Introdução à lógica contábil**, de Edison Castilho, Antonio Castilho e Luiz Castilho, que ainda traz lições com base na Resolução CFC n. 750; **Introdução à teoria da contabilidade**: para graduação, de Sérgio de Iudícibus, José Marion e Ana de Faria; **Princípios de contabilidade comentados**, de Juliana Coelho e Osni Ribeiro.

Ainda em 2007, a Resolução CFC n. 1.111, incorporou outro apêndice à Resolução CFC n. 750, com a perspectiva do setor público a respeito dos Princípios Fundamentais da Contabilidade (PFC).

Já em 2008, o CPC editou a primeira versão do Pronunciamento Conceitual Básico, incorporado no mesmo ano pela CVM por meio da Deliberação n. 539, que possuía a finalidade de estabelecer “[...] os conceitos que fundamentam a preparação e a apresentação de demonstrações contábeis destinadas a usuários externos [...]” e ainda revogou a Deliberação CVM n. 29.

Na primeira versão da estrutura conceitual, já se notava uma gritante modificação: ao menos literalmente, os postulados, princípios e convenções receberam o título de “pressupostos básicos” e “características qualitativas das demonstrações contábeis”.

Ainda em 2008, o CFC também incorporou a estrutura básica por meio da Resolução n. 1.121 e as intitulou de NBC TG (Norma Brasileira de Contabilidade, Técnica Geral) Estrutura Conceitual, sendo, então, de observância obrigatória a todos os profissionais de Contabilidade, não se restringindo ao segmento das maiores empresas nacionais.

Em 2010, foi editada a Resolução CFC n. 1.282, destinada à atualização dos princípios contábeis da Resolução CFC n. 750, à revogação de alguns dispositivos desta (e, conseqüentemente, de princípios) e à revogação da Resolução CFC n. 774. A partir de então, o que se chamava PFC passou a ser intitulado de Princípios de Contabilidade (PC).

Dentre as modificações implementadas, destacam-se: a retirada do caráter até didático dos enunciados iniciais; a simplificação – um autêntico resumo – destes; e, a revogação do princípio da atualização monetária.

No ano seguinte (2011), foi editada a Resolução CFC n. 1.367, com as mesmas diretrizes da Resolução CFC n. 1.282.

Ainda em 2011, o CPC atualizou a Estrutura Conceitual Básica, ao editar o Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1), incorporado no mesmo ano pela CVM, por meio da Deliberação n. 675 (que também revogou a Deliberação n. 539), e pelo CFC, por meio da Resolução n. 1.374. Esta, além de conferir nova redação à NBC TG Estrutura Conceitual, revogou a Resolução n. 1.121.

Em 2016, o CFC aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade Técnica do Setor Público (NBC TSP) Estrutura Conceitual, que, além de promover mudanças na elaboração e na divulgação de informações sobre as entidades do setor público, revogou especialmente as Resoluções n. 750, n. 1.111, n. 1.282 e n. 1.367.

Com isso, surgiu a sensação de que os princípios contábeis não mais existiriam, o que foi prontamente rebatido pela doutrina:

É importante esclarecer que, no Brasil, a expressão “Princípios de Contabilidade” sempre esteve vinculada ao conjunto de princípios aprovados pelo CFC por meio de Resoluções.

Com a revogação da Resolução CFC n. 750, de 1993 (que dispunha sobre os Princípios de Contabilidade), por meio da NBC TSP ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Informação Contábil de Propósito Geral pelas Entidades do Setor Público, aprovada pelo CFC em seu plenário de 23 de setembro de 2016, ficou a impressão de que os Princípios da Contabilidade foram extintos.

O CFC revogou a Resolução que tratava dos princípios e não os princípios em si, uma vez que não cabe ao CFC extinguir Princípios de Contabilidade, mas sim normatizar e fiscalizar a profissão contábil, além de, a longo prazo, bem orientar o profissional da contabilidade para aplicar as normas de contabilidade elaboradas à luz dos princípios e das convenções contábeis geralmente aceitas internacionalmente, visando à uniformização dos procedimentos contábeis praticados no Brasil para que sejam convergentes com os procedimentos contábeis praticados nos demais países do mundo.

Com o ingresso no Brasil das Normas Internacionais de Contabilidade a partir de 1º de janeiro de 2008, o CFC tratou de transformar tais normas internacionais em NBCs, para que fossem adotadas por todos os contabilistas brasileiros no exercício de suas atividades profissionais.

Assim, com a edição da NBC TG Estrutura Conceitual, aprovada pela Resolução CFC n. 1.121, de 2008, com nova redação dada pela Resolução CFC n. 1.374, de 2011, passaram a vigorar no Brasil, conforme já dissemos, dois documentos tratando do mesmo assunto, embora com intitulações, quantidades e enfoques diferentes<sup>19</sup>.

A partir de então, as principais normas conceituais eram as seguintes: o Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1); a NBC TG Estrutura Conceitual<sup>20</sup>; e, a NBC TSP Estrutura Conceitual.

Mais à frente, o CPC editou, em 2019, a segunda revisão da Estrutura Conceitual Básica – o Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) –, que também foi incorporada, no mesmo ano, pela CVM, por meio da Deliberação n. 835 (que também revogou a Deliberação n. 675), e pelo CFC, ao conferir nova redação à NBC TG Estrutura Conceitual.

---

19. COELHO, Juliana Moura Ribeiro; RIBEIRO, Osni Moura. **Princípios de contabilidade comentados**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 8.

20. Vale dizer que a NBC TG Estrutura Conceitual incorporou o CPC 00 (R1). Daí, a transcrição doutrinária apontar dois documentos tratando do mesmo assunto, a NBC TG e a NBC TSP.

Hoje, há, para as entidades privadas, apenas uma única norma conceitual básica<sup>21</sup>, em plena consonância com a necessidade de uniformização do padrão nacional e em conformidade com as normas internacionais contábeis.

Portanto, é sob essa estrutura conceitual que devem ser compreendidos os princípios contábeis, cujo estudo será desenvolvido em outro artigo, no próximo número desta **Revista**. No entanto, é nitido que essa série de alterações promoveria reflexos na seara tributária, o que passa a ser demonstrado na próxima seção<sup>22</sup>.

### 3 PRINCÍPIOS JURÍDICO-TRIBUTÁRIOS

Os princípios da seara tributária foram apontados, assim como os contábeis, em artigo veiculado no número anterior desta **Revista**<sup>23</sup>. Nele, foi demonstrada, sinteticamente, a existência de postulados, princípios e regras; todos são espécies de normas.

Dentre essas normas, foram destacados os seguintes princípios<sup>24</sup>: legalidade; anterioridade; irretroatividade; igualdade; não confisco; proporcionalidade, progressividade e regressividade; não cumulatividade; seletividade.

Como se vê numa leitura mais acurada, foram listados os princípios mais “tradicionais” da tributação, de sorte que quatro outros receberão maior atenção neste e no próximo artigo, quais sejam: neutralidade; rastreabilidade; competência; realização.

Mas, por que esses quatro? Simples: da inter-relação<sup>25</sup> entre Contabilidade e Direito Tributário, são os princípios que mais<sup>26</sup> ganharam destaque em leis e

21. Também conhecida como *Conceptual Framework*.

22. Embora, para a melhor compreensão das modificações promovidas, seja necessário efetuar a leitura deste artigo e do próximo, para que se absorva a modificação do cenário contábil e dos princípios propriamente ditos.

23. Princípios contábeis e fiscais: aproximações e distanciamentos pré-IFRS. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 2, n. 3, p. 129-148, jan./jun. 2020.

24. A partir de agora, a palavra “princípio(s)” será utilizada indistintamente, ou seja, para postulados, princípios (propriamente ditos) e regras.

25. A respeito do estreitamento de laços entre Contabilidade e Direito Tributário após a implementação do padrão IFRS: “Daí é que entendemos, ao contrário do que muitos afirmam, que a interface entre Direito e Contabilidade cresce com a nova realidade contábil. Até então, os conceitos contábeis (ativo, por exemplo) eram extremamente dependentes de sua caracterização jurídica. Temos agora uma nova fase de independência – como já deveria ocorrer – da contabilidade” (LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil – fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga [Coord.]. **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 80).

26. Certamente, existem outros, mas se resolveu limitar o estudo aos quatro em voga.

instruções normativas, nos fóruns de discussão e em acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf).

Antes de maiores detalhes, vale informar que o presente artigo tratará apenas dos dois primeiros, uma vez que representam de modo mais fidedigno as influências do novo padrão contábil.

O princípio da neutralidade estampa essa inter-relação, e sua existência, ao menos conforme a jurisprudência do Carf (à época, Conselho de Contribuintes), remonta à década de 1990, especificamente a situações – ou supostos fatos geradores – ocorridas sob a égide do Regulamento do Imposto de Renda de 1980 (RIR/1980).

Veja-se, por exemplo, o Acórdão n. 108-04.384, que traduz, para o lançamento de equivalência patrimonial, o princípio da neutralidade como a inexistência de impacto na apuração de tributo em decorrência do uso de critérios ou metodologias contábeis.

No bojo da Lei n. 11.638, esse princípio ganhou maior destaque, com a inserção do § 7º no art. 177 da Lei n. 6.404, “[...] que pretendeu instituir um princípio de neutralidade tributária, de modo a impedir que a observância das novas disposições viesse a acarretar aumento da carga tributária [...]”<sup>27</sup>.

Edison Fernandes traça uma espécie de percurso da neutralidade, cujo ponto de partida é a Lei n. 11.638 e o de destino é a Lei n. 12.973:

O que era afirmado pelo dispositivo revogado (artigo 177, § 7º, da Lei n. 6.404, de 1976, com a redação dada pela Lei n. 11.638, de 2007), e que continuará a ser reafirmado no decorrer do presente estudo, no sentido de que a lei contábil não pode atribuir efeitos tributários às situações econômico-financeiras das empresas, trata da neutralidade tributária das novas práticas contábeis, isto é, as alterações promovidas na legislação comercial-contábil, em decorrência da adoção do padrão IFRS no Brasil, não traz qualquer reflexo na apuração dos tributos diretamente relacionados à contabilidade, quais sejam: aqueles incidentes sobre a receita (Contribuição ao PIS e COFINS) e aqueles incidentes sobre o lucro (IRPJ e CSLL). Embora tenha havido a revogação dos §§ 2º e 7º do artigo 177 da Lei n. 6.404, de 1976, cuja redação havia sido dada pela Lei n. 11.638, de 2007, o conteúdo do dispositivo – a *neutralidade tributária* – fora, com outra redação, inicialmente reinstituído pela Lei n. 11.941, de 2009 [...].

---

27. ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Efeitos tributários da Lei n. 11.638/2007**. São Paulo: Edição do Autor, 2008. p. 38.

[...] Portanto, a vigência do RTT até a entrada em vigor da Lei n. 12.973, de 2014, que trata dos efeitos tributários da adoção dos padrões internacionais de contabilidade (IFRS) confirmou, de uma certa maneira, a *neutralidade tributária*<sup>28</sup>.

Já no que tange à Lei n. 12.973, vale a lição de Elidie Bifano, ao tratar do art. 58:

A leitura do *caput* dessa disposição legal permite inferir que a legislação tributária federal segue, em relação aos IFRS, a mesma trilha outrora desenhada pela Lei n. 11.941, garantindo, sempre, a sua neutralidade para fins fiscais. Contudo, merece especial comentário o parágrafo único do art. 58, acima transcrito, isso porque, a nosso ver, é ele abundante, na medida em que seu *caput* esgota a matéria a ser regulada – e de forma taxativa. Veja-se.

Dispondo o *caput* do art. 58 que a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por força de atos administrativos emitidos com base em competência outorgada por lei comercial, posteriormente à edição da Lei n. 12.973, não tem efeitos fiscais, parece desnecessária a edição de qualquer ato por parte da RFB que referende essa neutralidade, estando os reflexos da prática, para fins fiscais, plenamente autorizados desde a edição do referido ato administrativo. No máximo se há de entender que esse comando diz respeito à operacionalização da neutralização por procedimentos que assim identifiquem essa movimentação contábil-tributária. De qualquer forma, sua ausência em nada afeta a neutralidade fiscal.

No que tange ao seu alcance e abrangência, é de se afirmar que o art. 58 neutraliza, para fins de tributos federais, quaisquer reflexos de atos administrativos que tratem da introdução, no País, de novas práticas contábeis. Para tanto, são novas práticas contábeis as regras que venham a ser introduzidas por novos pronunciamentos contábeis, bem como aquelas introduzidas em pronunciamentos contábeis anteriores, que tenham sido objeto de revisão e, assim, alterados.

É de se destacar que o *caput* do art. 58 também dispõe que as manifestações contábeis emitidas após a edição da Lei n. 12.973 não terão implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. Isso significa que o legislador anteviu como possível, no futuro, que as normas contábeis possam ser incorporadas ao sistema normativo tributário e tenham efeito na apuração dos tributos, desde que a lei assim o determine. Não é de se estranhar que isso passe a ocorrer e diversos fatores podem contribuir para tanto, inclusive a redução de dificuldades e entraves na apuração dos tributos, causados pela adoção da neutralidade e sempre objeto de questionamentos pelos empresários à vista dos riscos que atraem. É certo,

---

28. FERNANDES, Edison Carlos. **Impacto da Lei nº 11.638/07 sobre os tributos e a contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015. p. 32-35 (grifos do original).

porém, que tais mudanças devem observar os princípios constitucionais em matéria tributária, sob pena de inconstitucionalidade<sup>29</sup>.

Das transcrições, é possível notar a relevância desse princípio, de modo que ele é um dos maiores responsáveis por manter intacta a apuração de tributos frente às inúmeras modificações do ordenamento contábil.

No entanto, tais trechos não refletem exatamente a importância da neutralidade no que tange à harmonização contábil internacional. Para tanto, observe-se a função desse princípio na passagem de "eras" contábeis:

[...] Ou seja, os ajustes advindos da adaptação da contabilidade das empresas aos pronunciamentos do CPC e ao disposto na Lei n. 11.638/07 não devem impactar a carga tributária das empresas. Essa independência da Contabilidade em relação à tributação é essencial ao processo de convergência às normas internacionais de contabilidade. Se procedimento diverso fosse – as legislações fiscais vigentes nos diversos países acabariam por influenciar a contabilidade financeira – voltaríamos então ao problema inicial de termos diversas contabilidades distintas ao redor do mundo. Ou seja, a chamada neutralidade fiscal é uma condição para o processo de convergência. As normas fiscais não podem interferir na contabilidade se quisermos ter um padrão contábil internacional único.

Essa neutralidade, no entanto, não significa que a legislação tributária e as autoridades fiscais não podem se valer de conceitos trazidos pela contabilidade internacional. Isso, no entanto, deve ser feito de forma explícita pelos meios legais competentes respeitando o princípio da legalidade e da tipicidade – tão importantes na seara tributária [...] <sup>30</sup>.

Longe de esgotar a matéria, pode-se dizer que o princípio da neutralidade possui papel relevantíssimo para a tributação e para a convergência do padrão brasileiro contábil aos moldes internacionais, de modo que se pode passar a outro princípio vinculado a ele.

O princípio da rastreabilidade, assim como o da neutralidade, também é incorporado pela jurisprudência do Carf. Mas, diferentemente, aquele não possui larga utilização, restringindo-se à comprovação da origem de créditos<sup>31</sup>, para

29. BIFANO, Elidie Palma. Exegese do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: modificações de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 81-82, jan./jun. 2019.

30. LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil – fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 80.

31. Vide o Acórdão n. 2202-005.095.

fins de compensação, e de mercadorias<sup>32</sup>, para fins de preferência tarifária prevista em acordos internacionais.

A lógica refletida na jurisprudência do Carf possui grande identidade com a rastreabilidade contábil-fiscal, mas esta é (talvez) um pouco mais complexa e menos sofisticada.

Em primeiro lugar, para que se compreenda o princípio em voga, é preciso que se retorne à Medida Provisória n. 627, especificamente ao processo de conversão na Lei n. 12.973, época em que representantes “[...] da Receita Federal se manifestaram no sentido de que a nova lei e sua regulamentação visam dar maior transparência às transações e assegurar a rastreabilidade dos valores adicionados ou excluídos na apuração das bases fiscais através da contabilidade [...]”<sup>33</sup>.

Vê-se, então, que o cerne do princípio é a transparência da composição da base de cálculo dos tributos sobre o lucro, de modo que, na prática, seja facilitado o trabalho da autoridade fiscal em eventual fiscalização.

De todo modo, define-se rastreabilidade como “[...] a possibilidade de a autoridade fiscal reconstituir a transação a partir da contabilidade, de forma a isolar ou identificar os direcionadores bem como o cálculo do montante deduzido ou tributado de forma específica, transação a transação”<sup>34</sup>.

Pode-se dizer que, de uma forma prática, há um “modelo DE... PARA”<sup>35</sup>, isto é, há uma exata definição, a partir do plano de contas da empresa, da origem e do destino de cada lançamento, de cada valor.

Não à toa, Paulo Henrique Pêgas, ao apresentar ideias de simplificação tributária, reforça a ideia de se extrair “[...] da Escrituração Contábil Digital (ECD) todos os dados necessários para se fazer a apuração automática das bases de IR e CSLL [...]”, em plena sintonia com a ideia já apresentada pela Receita Federal<sup>36</sup>.

Trata-se, mais uma vez, de relevante conexão entre os controles contábeis e a tributação. Mas, essa relação não para por aqui.

Chega-se, inclusive, a se estabelecer uma espécie de ocorrência automática do fato gerador se descumprido o controle em subcontas contábeis-fiscais,

32. Vide o Acórdão n. 9303-005.050.

33. LOPES, Tatiana. Rastreabilidade contábil *versus* custo de conformidade: o caso das subcontas da Lei 12.973/2014 e seus potenciais impactos tributários. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 573.

34. Idem, *ibidem*.

35. PÊGAS, Paulo Henrique. O novo lucro real da RFB e a rastreabilidade: integrando contabilidade e fisco. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 2, n. 3, p. 171, jan./jun. 2020.

36. Idem, *ibidem*.

que nada mais são do que “[...] o grande mecanismo encontrado pela Receita Federal do Brasil – RFB para controlar e fiscalizar as diferenças contábeis-tributárias [...]”<sup>37-38</sup>.

É necessário, contudo, destacar que o próprio Carf possui entendimento divergente sobre a matéria.

Por um lado, entende-se que a ausência de subconta, para controle das variações das avaliações a valor justo, implica “[...] a ausência não só de manifestação de renda, mas também de qualquer prejuízo ao erário [...] o que ensejaria meramente multa por descumprimento de obrigação acessória [...]”<sup>39</sup>.

Já do outro, entende-se que a ausência de controle em subconta gera a tributação em função de haver expresso tratamento legal para a circunstância, que segue o padrão outrora estabelecido para a reavaliação de bens do (antigo) ativo permanente, além de o conceito de renda ser “[...] algo abstrato e sempre sujeito à ficção [...]”, e a inobservância do controle obstar a implementação do princípio da eficiência na atuação do Fisco<sup>40</sup>.

Dessa forma, infere-se que a rastreabilidade é uma espécie de corolário (apêndice) do princípio da neutralidade, pois, enquanto este impede o aumento da tributação pela simples mudança de critérios contábeis, aquele confere a transparência necessária aos valores decorrentes dessa mudança de critérios, permitindo-se a identificação da origem e do destino dos valores<sup>41</sup>.

Com essas considerações, vê-se que as modificações promovidas no cenário contábil tendem a ser absorvidas e, se for o caso, neutralizadas pelas normas jurídico-tributárias.

37. LOPES, Tatiana. Rastreabilidade contábil *versus* custo de conformidade: o caso das subcontas da Lei 12.973/2014 e seus potenciais impactos tributários. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** [aproximações e distanciamentos]. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 575.

38. “Adicionalmente, a lei determina a criação de subcontas para segregação de valores, as quais, na maioria das vezes, se não forem criadas, implicam a tributação antecipada ou a indedutibilidade definitiva, independentemente de ser a transação fato gerador do tributo. [...]” (LOPES, Tatiana. Rastreabilidade contábil *versus* custo de conformidade: o caso das subcontas da Lei 12.973/2014 e seus potenciais impactos tributários. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga [Coord.]. **Controvérsias jurídico-contábeis** [aproximações e distanciamentos]. São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 573-574).

39. Vide o Acórdão n. 1402-003.589.

40. Vide o Acórdão n. 1301-004.091.

41. Apenas para enriquecimento de conteúdo, pode-se dizer que a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS) incorpora em algumas de suas passagens essa ideia de rastreabilidade. Para tanto, veja-se sua Exposição de Motivos.

## 4 CONCLUSÃO

Como demonstrado, a implementação do padrão IFRS promoveu mudanças na seara contábil, com reflexos na seara tributária, o que denota a inter-relação entre as duas áreas. Na Contabilidade, as mudanças puderam ser vistas com mais detalhes nas sucessivas alterações normativas que regem os princípios contábeis, enquanto, no Direito Tributário, princípios que não os tradicionais ganharam maior atenção da doutrina, da legislação e da jurisprudência.

## 5 REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Efeitos tributários da Lei n. 11.638/2007**. São Paulo: Edição do Autor, 2008.

ARAGÃO, Paulo Cezar. A lei das sociedades anônimas e os padrões contábeis internacionais (IFRS): uma convivência nem sempre harmônica. In: VENANCIO FILHO, Alberto; LOBO, Carlos Augusto da Silveira; ROSMAN, Luiz Alberto Colona (Org.). **Lei das S.A. em seus 40 anos**. Rio de Janeiro: Forense, 2017. p. 661-682.

BIFANO, Elidie Palma. Exegese do art. 58 da Lei n. 12.973/2014: modificações de métodos e critérios contábeis ou adoção de novos. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 79-101, jan./jun. 2019.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm)>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm)>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 maio 2009. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm)>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 15 maio 2014. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/l12973.htm)>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 12 dez. 2008. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2008/Mpv/449.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2008/Mpv/449.htm)>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. Medida Provisória nº 627, de 11 de novembro de 2013. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 18 nov. 2013. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Mpv/mpv627.htm)>. Acesso em: 5 ago. 2020.

COELHO, Juliana Moura Ribeiro; RIBEIRO, Osni Moura. **Princípios de contabilidade comentados**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Deliberação CVM nº 29, de 5 de fevereiro de 1986**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0001/deli029.html>>. Acesso em: 10 fev. 2020.

\_\_\_\_\_. **Deliberação CVM nº 539, de 14 de março de 2008**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0500/deli539.html>>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. **Deliberação CVM nº 675, de 13 de dezembro de 2011**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/legislacao/deliberacoes/deli0600/deli675.html>>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. **Deliberação CVM nº 835, de 10 de dezembro de 2019**. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/deliberacoes/anexos/0800/deli835.pdf>>. Acesso em: 5 ago. 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Conceitual Básico**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/455\\_CPC00%20Pronunciamento.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/455_CPC00%20Pronunciamento.pdf)>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento Conceitual Básico (R1)**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147\\_CPC00\\_R1.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf)>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2)**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573\\_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf)>. Acesso em: 5 ago. 2020.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. **Acórdão nº 108-04.384**. Rel. Cons. Mário Junqueira Franco Júnior, j. 8 jul. 1997. Brasília, DF. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia-Carf.jsf>>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 1301-004.091**. Rel. Cons. Bianca Felícia Rothschild. Red. Cons. Fernando Brasil de Oliveira Pinto, j. 17 set. 2019. Brasília, DF. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 1402-003.589**. Rel. Cons. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, j. 21 nov. 2018. Brasília, DF. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 2202-005.095**. Rel. Cons. Leonam Rocha de Medeiros, j. 10 abr. 2019. Brasília, DF. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. **Acórdão nº 9303-005.050**. Rel. Cons. Charles Mayer de Castro Souza, j. 12 abr. 2017. Brasília, DF. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 5 ago. 2020.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade, TG Estrutura Conceitual**, de 21 de novembro de 2019. Brasília, DF. Disponível em: <<https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTGEC.pdf>>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TSP Estrutura Conceitual**, de 23 de setembro de 2016. Brasília, DF. Disponível em: <<https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/NBCTSPEC.pdf>>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 750/93**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES\\_750.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_750.pdf)>. Acesso em: 10 fev. 2020.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 774/94**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_774.pdf](http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_774.pdf)>. Acesso em: 10 fev. 2020.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.055/05**. Brasília, DF. Disponível em: <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1055.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1055.pdf)>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.111/07**. Brasília, DF. Disponível em: <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1111.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1111.pdf)>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.121/08**. Brasília, DF. Disponível em: <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1121.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1121.pdf)>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.282/10**. Brasília, DF. Disponível em: <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1282.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1282.pdf)>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.367/11**. Brasília, DF. Disponível em: <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1367.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1367.pdf)>. Acesso em: 5 ago. 2020.

\_\_\_\_\_. **Resolução CFC nº 1.374/11**. Brasília, DF. Disponível em: <[https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res\\_1374.pdf](https://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1374.pdf)>. Acesso em: 5 ago. 2020.

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

\_\_\_\_\_. **Impacto da Lei nº 11.638/07 sobre os tributos e a contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

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

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2017.

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

LOPES, Tatiana. Rastreabilidade contábil *versus* custo de conformidade: o caso das subcontas da Lei 12.973/2014 e seus potenciais impactos tributários. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6.

MARTINS, Eliseu. Bulhões e Lamy: revolucionadores também da contabilidade brasileira. In: VENANCIO FILHO, Alberto; LOBO, Carlos Augusto da Silveira; ROSMAN, Luiz Alberto Colona (Org.). **Lei das S.A. em seus 40 anos**. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

MOREIRA, Jorge Guilherme. Princípios contábeis e fiscais: aproximações e distanciamentos pré-IFRS. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 2, n. 3, p. 129-148, jan./jun. 2020.

PÊGAS, Paulo Henrique. O novo lucro real da RFB e a rastreabilidade: integrando contabilidade e fisco. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 2, n. 3, p. 163-194, jan./jun. 2020.

SALOTTI, Bruno Meirelles; CARVALHO, Nelson; MURCIA, Fernando Dal-Ri. Convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais de contabilidade (IFRS): retrospectiva histórica e desafios para o futuro. In: SALOTTI, Bruno Meirelles et al. **IFRS no Brasil**: temas avançados abordados por meio de casos reais. São Paulo: Atlas, 2015.



## DESAFIOS CONTÁBEIS NA ECONOMIA COLABORATIVA OU EM REDE: RECONHECIMENTO DE RECEITAS

Luciana Ibiapina Lira Aguiar

Mestre em Direito Tributário pela FGV. Bacharel em Ciências Econômicas e Ciências Contábeis. Professora nos cursos de pós-graduação da Faculdade de Direito da Fundação Getulio Vargas (FGV). Professora no IBET. Advogada em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Economia colaborativa ou compartilhada: do que estamos falando, afinal? 3 Reconhecimento contábil de receitas: conceitos gerais 4 Conclusão 5 Referências.

RESUMO: Este texto trata dos impactos contábeis da nova "economia colaborativa", especialmente no que diz respeito ao reconhecimento de receitas. Nele se verá que o racional econômico dos negócios e transações que compõem o arranjo final entre as diversas partes que usualmente atuam juntas nessa nova economia colaborativa torna especialmente desafiador decifrar o dilema "agente x principal", essencial para o reconhecimento de receitas próprias, conforme descrito pelo CPC 47 (IFRS 15).

PALAVRAS-CHAVE: Economia colaborativa. Economia em rede. Reconhecimento de receitas.

### 1 INTRODUÇÃO

A chamada "economia colaborativa" é uma realidade cada vez mais presente. O termo, que varia entre *economia colaborativa* e *economia compartilhada* ou ainda *economia em rede*<sup>1</sup>, tem instigado pesquisadores no mundo todo a definir o conceito e compreenderem a sua delimitação, não havendo ainda consenso.

Os desafios desse novo modelo são muitos e variados. A economia colaborativa tem provocado discussões sobre as relações de trabalho e regras de privacidade de dados, tem alterado a dinâmica e a organização de mercados e, como não poderia deixar de ser, tem ensejado também relevantes questões contábeis e tributárias.

---

1. Em inglês são utilizados os seguintes termos para designar esse novo modelo econômico: *shared or sharing economy, the gig economy, collaborative consumption, peer economy*.

Trata-se de um assunto que encanta na mesma medida que intriga e que ainda merecerá muita reflexão e pesquisa. Com a pretensão de apresentar uma problemática (e não esgotá-la), esse artigo tem por objetivo discorrer brevemente sobre aspectos relativos ao reconhecimento de receitas nessa nova “economia colaborativa” e seus desafios.

## 2 ECONOMIA COLABORATIVA OU COMPARTILHADA: DO QUE ESTAMOS FALANDO, AFINAL?

O estudo da economia compartilhada é permeado por controvérsias e debates sobre como definir, estruturar, agrupar e categorizar o número crescente de iniciativas que se enquadram no “guarda-chuva do compartilhamento ou da colaboração”<sup>2</sup>.

Sarah Netter e Esben Rahbek Gjerdrum Pedersen<sup>3</sup> explicam que o compartilhamento é um fenômeno antigo, presente desde sempre nas relações humanas, mas na atualidade se tornou o fundamento da modelagem de negócios.

A academia ainda não chegou a um consenso sobre a definição de “economia compartilhada” que tenha por justificativa a noção de “permitir o uso” de algo por outros e vice-versa, mediante retribuição financeira.

Do ponto de vista socioeconômico, o modelo tem por principal característica o uso compartilhado de “utilidades”<sup>4</sup> com capacidade ociosa ou subutilizados, o que reduz o custo de acesso e utilização a esses ativos.

Sundararajan<sup>5</sup> define economia compartilhada como o “capitalismo de multidões” que se realiza através de acesso sob demanda por uma empresa intermediária. Acrescente-se a essa definição a necessária capacidade de conexão, por meio de novas tecnologias, entre o proprietário da utilidade com capacidade ociosa e a parte demandante.

Dessa forma, sob o aspecto econômico, o modelo de negócios da economia compartilhada consiste em um intermediário, que atua como facilitador entre outras partes interessadas, como potenciais fornecedores de bens ou serviços

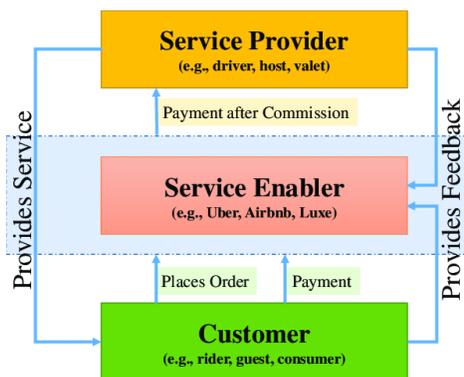
2. Disponível em: <<https://www.escpeurope.eu/news/new-framework-better-understand-sharing-economy-business-models>>. Acesso em: 25 jun. 2020.

3. Artigo completo disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0959652619306183>>. Acesso em: 1 fev. 2020.

4. Termo oriundo do latim (*utilitas*), nesse artigo utilizado para designar genericamente as vantagens originadas do modelo da economia compartilhada como o direito de uso, a aquisição de bens tangíveis ou intangíveis, a prestação de serviços, entre outras.

5. SUNDARARAJAN, A. **The sharing economy: the end of employment and the rise of crowd-based capitalism**. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, 2016. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/6332/2f8924eba5982177b9d61e45557e3e07d35a.pdf>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

e seus clientes, construindo-se um modelo de negócios “triádico”, distinto da configuração tradicional entre duas partes (B2B ou B2B2C)<sup>6</sup>. A figura abaixo é elucidativa e ilustra a dinâmica desse modelo econômico:



**Figura 1: Dinâmica de relações de negócios da economia compartilhada**

**Fonte:** KUMAR, V. A strategic framework for a profitable business model in the sharing economy. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/figure/The-sharing-economy-business-model\\_fig1\\_32000021](https://www.researchgate.net/figure/The-sharing-economy-business-model_fig1_32000021)>. Acesso em: 29 fev. 2020.

Sob o aspecto jurídico, a economia colaborativa abriga uma enorme gama de negócios jurídicos tradicionais como aluguel, prestação de serviços, permuta, intermediação, corretagem e agenciamento, todos definidos no Código Civil e, portanto, conhecidos há tempos por todos nós. Esses negócios também podem envolver diversos ramos da economia tradicional como transporte e locomoção, hospedagem, lazer, moda, ocupação de espaços e muito mais.

A novidade do fenômeno da “economia compartilhada”, como já mencionado, decorre dos avanços da rede mundial de computadores e das tecnologias que promovem a comunicação, o que potencializou a capacidade de conexão entre pessoas que não teriam como se relacionar de outra forma. Em outras palavras, a “economia em rede”<sup>7</sup> e as novas tecnologias permitiram que fossem idealizados novos modelos de negócios com capacidade de escala antes inimaginável. Essa

6. Nesse sentido, vide KUMAR, V. A strategic framework for a profitable business model in the sharing economy. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/figure/The-sharing-economy-business-model\\_fig1\\_32000021](https://www.researchgate.net/figure/The-sharing-economy-business-model_fig1_32000021)>. Acesso em: 29 fev. 2020.
7. A economia de rede é assim denominada em função de seu principal atributo, qual seja, o **valor** adicionado em função do potencial de atingimento de escalas grandes ou globais, viabilizado pela rede.

é a inovação fundamental que viabiliza a economia compartilhada, fundada em conceitos econômicos por vezes primários, como o escambo ou a intermediação, contratos tradicionais, mas que exigem arranjos jurídicos inovadores que os acomodem de forma coordenada.

Pesquisadores das tipologias da economia compartilhada, com base na observação dos fenômenos contemporâneos, tentam descrever e analisar modelos estabelecidos entre empresas, e, entre elas e outras partes dos arranjos, o que nem sempre é uma tarefa fácil, em função de algumas particularidades.

Esses novos negócios, como já ressaltado, baseiam-se em modelos triádicos e, por isso, costumam envolver mais de duas partes, não correspondendo às tradicionais relações bilaterais. Ademais, eles podem contemplar uma variedade de combinações entre essas partes que assumem papéis nem sempre óbvios.

Ainda existem muitas lacunas a serem preenchidas para a completa compreensão das características organizacionais que descrevem os modelos de negócios de compartilhamento. Essas lacunas também estão presentes na análise de questões jurídicas. Do ponto de vista das relações de trabalho, por exemplo, o tópico mais premente é o da formação de vínculos empregatícios. Sob o aspecto do direito do consumidor, as controvérsias giram em torno de quem é o responsável por eventuais problemas que surjam e frustrem os usuários (ex.: mercadorias que não são entregues ou são entregues fora das condições especificadas).

Grande parte dessas questões decorre, justamente, da força da marca de uma das partes do negócio: a proprietária da **plataforma digital**<sup>8</sup> também conhecida por *marketplace*, ambiente virtual capaz de formar a rede (*network*) por meio da qual os negócios se realizam.

Essas empresas proprietárias das plataformas digitais são, usualmente, responsáveis exclusivamente por aproximar as partes e não pela utilidade disponível ao público em si. Em outras palavras, esse ambiente (*marketplace*) proporcionado por uma das partes do negócio permite a aproximação entre outras partes para que elas se conectem e interajam entre si, buscando criar algum valor de troca (prestação e contraprestação).

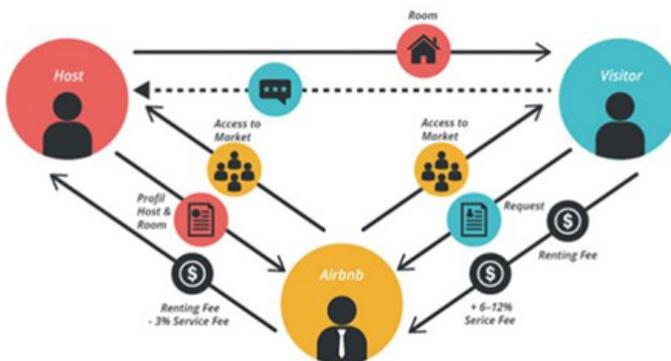
A maneira pela qual esses arranjos são comunicados ao público em geral, mediante a criação de uma "comunidade" contrasta com a concepção negocial da plataforma digital subjacente, construída para ser uma ferramenta comercial dentro de uma empresa de tecnologia.

---

8. Plataforma digital é o ambiente digital, composto por servidor, *software* com código-fonte responsável pelo processamento das informações e transações. Para o usuário, a plataforma é o local (virtual) no qual as transações ocorrem.

Justamente porque o negócio é feito por meio de plataformas digitais (*websites, apps*) tem o potencial de atingir uma enorme escala unindo indivíduos e/ou pequenas empresas que têm como principal ponto em comum a empresa proprietária da plataforma. Negócios como Uber, Airbnb, Ifood, Mercado Livre, por exemplo, reúnem um elevado número de pessoas físicas – provedores de utilidades e seus clientes – que podem tanto ofertar quanto demandar todo tipo de utilidade: bens, tangíveis ou intangíveis e serviços.

A segurança da transação está na coleta e disponibilização de informações sobre as partes, inclusive por meio de avaliações recíprocas, e, na facilidade de pagamento, normalmente feito por meio da empresa proprietária da plataforma, que coleta e repassa os recursos a quem de direito. O fluxo financeiro é, portanto, outra peculiaridade dos negócios dessa nova economia. Abaixo, segue o diagrama que ilustra a complexidade de partes e fluxos nessa economia, tendo como exemplo um de seus ícones, o Airbnb:



**Figura 2: Diagrama Airbnb**

**Fonte:** Disponível em: <<https://www.escpeurope.eu/news/new-framework-better-understand-sharing-economy-business-models>>. Acesso em: 1 fev. 2020.

Veja-se que, além do próprio Airbnb, o negócio desenvolvido por meio de sua plataforma envolve o "hóspede" (aquele que deseja alugar temporariamente um local) e o "anfitrião" (proprietário de um imóvel que o oferta para aluguel temporário no ambiente do Airbnb). As partes se conectam, dialogam sobre a transação por meio do canal disponibilizado no *marketplace* e, caso o negócio seja realizado, o pagamento a ser feito pelo hóspede ao anfitrião é efetuado por meio das ferramentas disponibilizadas na plataforma.

O Airbnb busca criar valor de troca tornando "o compartilhamento fácil, agradável e seguro"<sup>9</sup>, o que promete fazer por meio de verificação de perfis pessoais e anúncios, manutenção de sistema de mensagens inteligente para que anfitriões e hóspedes possam se comunicar com segurança e gerenciamento de plataforma confiável para "recolher e transferir pagamentos".

Também são ofertados produtos acessórios ao negócio principal como seguro e diversas modalidades de pagamento, que envolvem outras partes como seguradoras, instituições de pagamento, instituições financeiras etc. Todas as partes auferem receitas que representam frações do fluxo financeiro do negócio.

**Este é o ponto central analisado neste artigo.**

Obviamente existem variações diversas nos negócios próprios dessa chamada "economia colaborativa", mas algumas características são comuns a praticamente todos. São elas:

- (i) escala exponencial de transações, o que requer alta tecnologia de informação para controle e processamento desse colossal volume;
- (ii) margem de lucro diminuta por transação, mas relevante considerando a escalabilidade;
- (iii) coexistência de diversas partes em torno de uma única transação, as quais têm como escopo frações das atividades necessárias ao fornecimento da utilidade ou das utilidades desejadas pelo consumidor final;
- (iv) baixo entendimento do público em geral quanto ao papel desempenhado por cada parte do negócio;
- (v) concentração do fluxo de pagamentos em torno da empresa proprietária da plataforma digital por meio dos parceiros contratados para essa atividade específica (ex.: instituições de pagamento), garantindo a segurança nessas transações e, muitas vezes, arbitrando as disputas entre as partes.

Da soma dos fatores acima elencados resulta a dificuldade de identificação dos detalhes de arranjos que representam negócios autônomos, mas que aos olhos do consumidor final são apenas etapas (às vezes não identificáveis) do negócio por ele contratado. O consumidor, ao entrar no aplicativo de *delivery*, por exemplo, não atenta para as relações jurídicas entre o aplicativo e os profissionais que executam a tarefa demandada pelo consumidor ("entregadores") ou entre o aplicativo e os "vendedores das utilidades". Muitas vezes, contudo, o negócio de um dos participantes da rede é apenas aproximar, estabelecer a

---

9. Disponível em: <<https://www.airbnb.com.br/help/article/2503/o-que-%C3%A9-o-airbnb-e-como-ele-funciona>>. Acesso em: 15 fev. 2020.

conexão, processar transações, abrir canais de vendas, enfim, realizar atividade que tenha por finalidade viabilizar o acesso a bens ou serviços fornecidos entre outras partes da transação. Todos agem em colaboração por um único resultado, mesmo tendo atribuições específicas, sendo esse o espírito da "economia colaborativa ou compartilhada".

Apresentadas as principais características dessa nova economia, passa-se a analisar a questão contábil proposta: o reconhecimento de receitas por parte das empresas detentoras das plataformas digitais, os *marketplaces*.

Sobre essa questão, ao idealizar um novo negócio nessa economia colaborativa é essencial que se pense no aspecto de reconhecimento de receitas próprias, ou seja, qual será o ingresso de recursos em caráter definitivo, recebido em contraprestação pela prestação prometida por aquela parte em particular, independentemente de o "arranjo completo" envolver várias partes que atuem em conjunto.

Pode-se imaginar que o reconhecimento de todos os ingressos como receita seja uma questão contábil menor, já que as saídas pelos repasses também seriam computadas como despesas e o resultado ficaria correto ao final; contudo, para fins de análises financeiras, de balanço e de *performance*, a geografia contábil importa, notadamente nos tempos dos atuais relatórios contábeis, que pretendem ter valor informacional preditivo ou confirmatório, substituindo ou minimizando a necessidade de informações gerenciais.

Ademais, apesar de o tema tributário não ser a razão deste estudo, a tributação sobre as receitas segue sendo uma das principais fontes de arrecadação no Brasil; logo, alocar, ao resultado do exercício, ingressos que não correspondam ao conceito (jurídico ou contábil) de receita, pode ensejar questionamentos por parte das autoridades fiscais.

### 3 RECONHECIMENTO CONTÁBIL DE RECEITAS: CONCEITOS GERAIS

É notório que a Lei n. 11.638/2007 e o processo de convergência contábil das normas brasileiras às normas internacionais de contabilidade (IFRS) representam um verdadeiro divisor de águas para a contabilidade brasileira, a partir da introdução de novos pilares amparados mais em princípios do que em regras positivadas e que prestigiam a real intenção dos agentes, muitas vezes até em detrimento dos instrumentos jurídicos que formalizam os negócios.

No âmbito desse processo de convergência, o reconhecimento de receitas ganhou normas atualmente regidas pela Estrutura Conceitual Básica (CPC 00-R2) e pelo Pronunciamento Técnico Contábil 47 (CPC 47) – "Receita de Contrato com

Cliente" –, equivalente ao IFRS 15, e que substituiu o Pronunciamento Técnico Contábil 30 (CPC 30).

Receitas são definidas no CPC 00-R2 (item 4.68) como "aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumento no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio", sendo um elemento que se refere ao desempenho financeiro da entidade.

Em outras palavras: tudo o que altera o patrimônio líquido para maior e que não se refira à transação com o sócio e na condição de sócio pode caber na definição geral de receita. Definindo-se tratar de um evento que resulte no reconhecimento de receita, o registro contábil ainda dependerá de estabelecer o momento desse reconhecimento e os critérios de quantificação.

O CPC 47 estabelece uma abordagem abrangente para se determinar quando uma receita deve ser reconhecida e por qual montante deve ser reconhecida. Os cinco passos para reconhecimento e mensuração de receita são:

- (a) identificação de contrato(s) com um cliente;
- (b) identificação das obrigações contratuais de desempenho;
- (c) determinação do preço da transação;
- (d) alocação do preço da transação às obrigações contratuais de desempenho;
- (e) reconhecimento da receita quando (ou à medida que) a entidade satisfaz suas obrigações de desempenho.

Para aplicação desses passos, analisar detalhadamente certos conceitos trazidos no "Anexo A" do CPC 47 é essencial, principalmente em se tratando de economia colaborativa. Nesse sentido, a seguir estão descritos os principais conceitos considerados essenciais.

(a) **Contrato:** "acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações executáveis". Na economia colaborativa, os arranjos envolvem normalmente mais do que duas partes e, para compreender as operações de forma completa, é usual a leitura de vários contratos, atraindo direitos e obrigações diversas.

(b) **Ativo de contrato:** consiste no direito de cada entidade à contraprestação recebida em troca da transferência de bens ou serviços ao cliente. O direito da entidade responsável pelo recebimento de recursos dos usuários das plataformas normalmente é menor do que os valores que por ela transitam,

diferentemente do que costuma ocorrer em transações econômicas convencionais entre duas partes.

(c) **Cliente:** é a parte que contrata com a entidade a obtenção de “bens ou serviços, que constituem um produto das atividades normais da entidade, em troca de contraprestação”. Na economia colaborativa, o cliente das empresas proprietárias das plataformas pode não ser (e na maioria das vezes não é) o usuário do *marketplace*, apesar de ele se servir de várias de suas funcionalidades. O usuário do aplicativo de mobilidade urbana (ex.: Uber ou Cabify), por exemplo, não é o cliente da entidade proprietária da plataforma, mas sim os motoristas que podem ser acessados/contratados pelos usuários por intermédio do aplicativo. A receita dessas entidades, decorre, portanto, (i) da relação que elas estabelecem com os motoristas, seus clientes, e (ii) da obrigação de *performance* que consiste, no caso, na conexão estabelecida por meio do *marketplace* entre motorista (cliente) e usuário (cliente de seu cliente). Por vezes, o contrato pode prever adicionalmente a prestação de serviços também ao usuário mediante contraprestação a ser paga por ele. Nessa situação, por óbvio, o usuário também assume a condição de cliente nos termos do CPC 47.

(d) **Preço da transação:** valor da contraprestação contratada em troca da transferência de bens ou serviços prometidos ao cliente, **excluindo valores cobrados em nome de terceiros**. Esse é o aspecto mais relevante para o estudo do reconhecimento de receitas nas entidades participantes da economia colaborativa ou compartilhada que comumente contam com estrutura na qual uma parte coleta todos os valores (e não apenas as suas receitas) por conta e ordem de um conjunto de parceiros que fazem parte da rede de colaboração ou compartilhamento.

Sobre o preço da transação, os transcritos dos debates ocorridos no Grupo de Estudos de Direito e Contabilidade da Escola de Direito da Fundação Getúlio Vargas (Gedec) são bastante elucidativos, *in verbis*:

Com relação a valores recebidos em razão **da intermediação de negócios, que não correspondem a algo que terá de ser executado ou entregue por um determinado indivíduo, mas por um terceiro, não se pode cogitar seu enquadramento como receita**, na medida em que não aumentam o valor do patrimônio líquido do agente enquanto intermediador.

Nesse caso, é receita a contrapartida ou remuneração pelo exercício de sua tarefa, revelando-se o excedente um passivo (valor a entregar ao executor ou entregador do serviço ou bem).

**É irrelevante, assim, se o sujeito está recebendo montante referente ao valor total de uma operação se a ele couber apenas parcela por ocasião da execução do agenciamento ou intermediação; contabilmente, é receita a parte relativa à sua própria atividade.** E essa norma está em plena vigência<sup>10</sup>.

A transcrição acima se refere às lições do Prof. Eliseu Martins, ainda na vigência do CPC 30. O conceito explicado pelo ilustre professor não foi alterado pelo CPC 47 – nem poderia –, por ser simplesmente a única forma de representação fidedigna da receita e, por consequência, do desempenho de uma entidade.

O CPC 47, no entanto, trouxe mais detalhamentos que contribuem para desvendarmos critérios de mensuração e reconhecimento de receitas nas situações em que estas são geradas a partir da prestação de serviço que tenha por finalidade viabilizar o acesso a bens ou serviços fornecidos entre outras partes da transação.

Os itens B34 a B38 elucidam que, quando uma empresa estiver envolvida no fornecimento de bens ou serviços ao cliente, ela deve determinar se a natureza de seu compromisso é uma obrigação para fornecer os próprios bens ou serviços – situação na qual figurará como “principal” –, ou se sua função é organizar para que esses bens ou serviços sejam fornecidos por outra parte, figurando apenas como um agente.

Assim, para cada transação a entidade deverá avaliar se desempenha o papel de principal ou de agente na oferta de bens e/ou serviços; para isso, deve (a) identificar os produtos ou serviços a serem fornecidos, e (b) avaliar se ela controla cada bem ou serviço antes que o bem ou serviço seja transferido para o cliente.

A entidade será considerada “principal” se ela controlar o bem ou o serviço especificado antes que o bem ou o serviço seja transferido ao cliente. Um exemplo disso é a situação na qual uma empresa adquire um produto para revendê-lo. Nesse caso, a entidade estabelece todas as condições de venda, corre o risco de seu estoque e garante para si os eventuais benefícios decorrentes das margens de lucro e das condições financeiras da venda.

Nesse sentido, em seu item B35A, o CPC 47 determina que o controle da entidade principal, quando outras partes estiverem envolvidas no fornecimento de bens ou serviços a seus clientes, estará caracterizado nas seguintes hipóteses:

(a) quando a entidade adquirir bem ou outro ativo da outra parte que ela, em seguida, transferirá para o seu cliente;

---

10. Disponível em: <[https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/anexos/ata\\_reconhecimento\\_de\\_receitas\\_-\\_prof.\\_eliseu\\_martins\\_30.04.14\\_pgr.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/anexos/ata_reconhecimento_de_receitas_-_prof._eliseu_martins_30.04.14_pgr.pdf)>. Acesso em: 15 fev. 2020.

(b) quando a entidade adquirir direito ao serviço a ser executado pela outra parte, atribuindo-lhe a capacidade de dirigir essa parte para prestar o serviço ao cliente em seu nome;

(c) quando a entidade adquirir bem ou serviço da outra parte e, em seguida, combiná-los com outros bens ou serviços no fornecimento especificado ao cliente. Isto ocorre quando a entidade primeiro obtém o controle das entradas para o bem ou o serviço especificado (que inclui bens ou serviços de outras partes) e dirige a sua utilização para criar a saída combinada, que é do bem ou serviço especificado.

Por outro lado, conforme o item B36 do CPC 47, a entidade será considerada mero agente se a sua obrigação de *performance* for apenas providenciar o fornecimento de bens ou serviços especificados por outra parte. Veja-se que a definição é aderente aos conceitos contidos em nosso Código Civil, art. 710, no que tange ao contrato de agência, *in verbis*:

Art. 710. Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, **a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios**, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada.

Parágrafo único. O proponente pode conferir poderes ao agente para que este o represente na conclusão dos contratos.

Orlando Gomes<sup>11</sup> afirma que, pelo negócio jurídico, denominado agenciamento, uma das partes se obriga, mediante retribuição, a promover habitualmente a realização por conta e ordem da outra, em determinada zona, de operações mercantis, agenciando pedidos para esta, devendo estar presentes os seguintes elementos: (i) a obrigação do agente de promover a conclusão de contratos por conta do proponente; (ii) a habitualidade do serviço; (iii) a definição da zona na qual o serviço deve ser prestado; e (iv) o direito à contraprestação pelo serviço.

Nesse tipo de contrato há o concurso de três pessoas: o agente, o principal (agenciado) e o terceiro (cliente) e, a partir disso, podem ser identificadas duas relações importantes para entendimento e delimitação das receitas auferidas por cada parte:

11. GOMES, Orlando. **Contratos**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 365 e seguintes.

- (a) relação interna, que vincula o agente ao principal e que delimita os poderes de representação, as obrigações e os direitos de ambas as partes; e
- (b) relação externa, que diz respeito aos atos praticados pelo agente junto a terceiros.

Como se vê, o agente tratado no Código Civil e na norma contábil não controla o bem ou o serviço que é fornecido por outra parte, o principal. Dessa forma, ao satisfazer as suas obrigações de *performance*, o "agente" deve reconhecer a receita equivalente ao valor da taxa ou comissão a que tem direito por providenciar que a outra parte forneça seus bens ou serviços, sendo **esta, e apenas esta, a sua receita própria**.

O CPC 47 esclarece ainda que "a taxa ou a comissão da entidade pode ser o valor líquido da contraprestação que a entidade reter após pagar à outra parte a contraprestação recebida pelos bens ou serviços a serem fornecidos por essa outra parte".

Importa ressaltar que os dispositivos tributários, ao definirem receita bruta, também fazem distinção, ainda que em outras palavras, a ingressos que não correspondam a receitas auferidas pelo próprio contribuinte. Veja-se a definição de receita bruta que consta no art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977 nos seguintes termos:

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.

Os termos do dispositivo acima citado são antigos e talvez pouco usuais nos tempos atuais. Por produto das operações de conta própria podem-se entender as receitas auferidas a partir das operações efetuadas com bens e serviços de titularidade própria (propriedade do próprio contribuinte). Já no caso das operações de conta alheia, o produto corresponde ao resultado auferido a partir de operações efetuadas com bens e serviços de terceiros que, por acordo contratual, ficam à disposição da empresa contratante para a realização das vendas (consignação mercantil, representação comercial etc.).

Atemporal é a lição de Geraldo Ataliba ao elucidar que nem toda entrada representa uma receita: "É que muitas vezes o dinheiro ingressa a título precário e

temporariamente [...] receitas são entradas definitivas [...]”<sup>12</sup>. No mesmo sentido são os ensinamentos de Ricardo Mariz de Oliveira<sup>13</sup>, ao explicar que receita é o ingresso que integra o ativo da empresa sem reserva, condição, compromisso no passivo, acrescendo o patrimônio como um elemento novo e positivo.

Considerando todo o exposto, os valores recebidos pelos *marketplaces* (ou outras entidades participantes de uma rede que forma um arranjo de negócios na economia colaborativa), na condição de coletores de recursos que apenas transitam por seu patrimônio, não devem ser registrados em contas de demonstração de resultado (receita e despesa), por não se enquadrarem tecnicamente nesses conceitos e por não representarem medidas de *performance* da própria entidade.

A questão sobre o reconhecimento de receitas próprias na economia compartilhada já foi debatida pela Uber Technologies Inc. (“Uber”) que fez uma consulta (2017) a Securities and Exchange Commission (SEC) para apresentar seus resultados financeiros **sem** a parcela das tarifas dos passageiros destinada aos motoristas. Após a consulta, a Uber passou a relatar apenas a sua receita própria, deixando de fora de seu resultado os ingressos destinados aos motoristas<sup>14</sup>.

Toda a questão contábil passa por resolver o dilema “principal ou agente”, especialmente quando há várias partes em uma transação, como é o caso da Uber. Entender o papel que a empresa desempenha (principal ou agente) é essencial para determinar como a receita será reconhecida. Guias contábeis indicam que uma empresa deve considerar, entre outros critérios, quem, no entendimento do cliente, é o principal responsável pelo cumprimento do contrato, incluindo o responsável pelo suporte ao cliente, por resolver as suas reclamações e aceitar a responsabilidade pela qualidade ou adequação do produto ou serviço.

No caso da Uber, a empresa define os preços das corridas e cobra uma taxa de reserva incluída na tarifa, informando aos passageiros pelo aplicativo quando solicitam uma viagem. Também é por meio do aplicativo que são feitas eventuais reclamações e dirimidos problemas de viagens.

Por conta da percepção dos clientes quanto à atividade da Uber, há *experts* em contabilidade que entendem que a receita deveria ser contabilizada de forma “bruta” para posterior dedução dos valores repassados aos motoristas credenciados. Esse exemplo deixa bastante claro que as características dessa nova

12. ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 25-26.

13. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 144-169.

14. Disponível em: <<https://www.marketwatch.com/story/uber-set-on-net-revenue-but-experts-say-gross-would-better-inform-investors-2017-10-27>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

economia fazem toda a diferença quando se trata de avaliar o reconhecimento da receita própria e o dilema "agente e principal".

A Uber informa em seu prospecto que, em 1º de janeiro de 2017, passou a adotar os critérios contábeis estabelecidos na atualização do Pronunciamento "Receita de Contratos com Clientes" ("ASC 606", norma emitida pelo Financial Accounting Standards Board, em conjunto com o International Accounting Standards Board e correspondente ao IFRS 15), de forma retrospectiva completa, reformulando as demonstrações financeiras consolidadas auditadas para 2016.

A nota explicativa indica que o registro contábil foi feito da seguinte forma:

We define Core Platform Adjusted Net Revenue as Core Platform revenue (i) less excess Driver incentives, (ii) less Driver referrals, (iii) excluding the impact of legal, tax, and regulatory reserves and settlements recorded as contra-revenue, and (iv) excluding the impact of our 2018 Divested Operations.

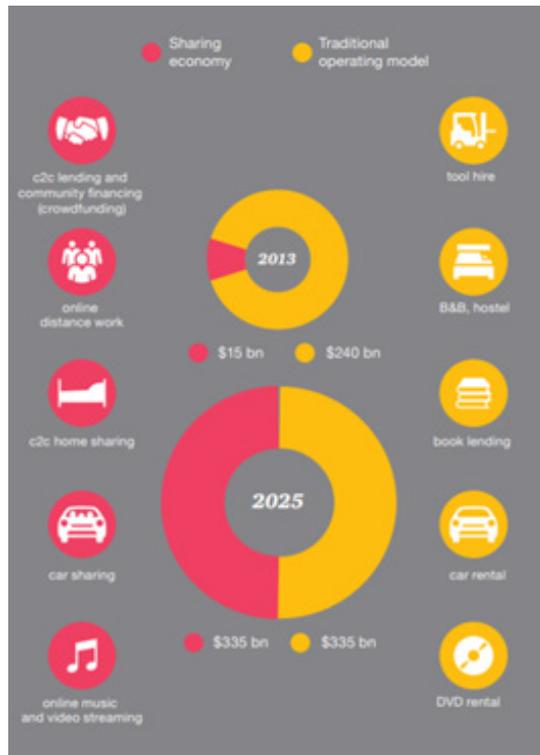
We believe that Core Platform Adjusted Net Revenue is informative of our Core Platform top line performance because it measures the total net financial activity generated by our Core Platform after taking into account all Driver and restaurant earnings, Driver incentives, and Driver referrals<sup>15</sup>.

Com o crescimento da relevância dos negócios na economia colaborativa, uma característica das demonstrações contábeis das sociedades participantes dessa nova economia é a existência de ativos e passivos que representam os fluxos financeiros recebidos pela entidade "agente" e que devem ser objeto de repasse às entidades "principais", sem qualquer trânsito em contas de resultado. Segundo um estudo da PwC, em 2025, a economia colaborativa representará quase a metade dos negócios em cinco setores tradicionais da economia, representando lucros da ordem de 335 milhões de dólares<sup>16</sup>.

---

15. Disponível em: <<https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1543151/000119312519103850/d647752ds1.htm>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

16. Disponível em: <<https://www.pwc.com/hu/en/kiadvanyok/assets/pdf/sharing-economy-en.pdf>>. Acesso em: 29 fev. 2020.



**Figura 3: Representatividade da economia colaborativa nos setores**

Fonte: Disponível em: <<https://www.pwc.com/hu/en/kiadvanyok/assets/pdf/sharing-economy-en.pdf>>. Acesso em: 25 jun. 2020.

Em vários países, os problemas jurídicos relacionados à regulação das atividades no novo formato da economia colaborativa ainda representam desafios que aguardam respostas dos legisladores, apesar das novas empresas já estarem presentes e em plena expansão de seus negócios. A complexidade do modelo operacional certamente está e estará refletida nos registros contábeis de tais entidades.

Conhecer o funcionamento e a essência econômica (*economics*) dos negócios em rede, da perspectiva de cada participante, é a chave para a representação fidedigna dos componentes de *performance* (receitas, custos e despesas) de forma a tornar o relatório contábil útil para análises prospectivas por parte dos tomadores de decisão.

## 4 CONCLUSÃO

As mudanças proporcionadas pela nova e impactante "economia colaborativa" indicam a necessidade de dissecar ponto a ponto as características fundamentais subjacentes aos modelos de negócios adotados nessa nova economia.

Essas características, que variam de arranjo para arranjo, são essenciais para a análise dos impactos contábeis notadamente em relação ao reconhecimento de suas receitas.

O racional econômico dos negócios e transações que compõem o arranjo final entre as diversas partes que usualmente atuam juntas nessa nova economia colaborativa torna especialmente desafiador decifrar o dilema "agente x principal", essencial para o reconhecimento de receitas próprias, conforme descrito pelo CPC 47 (IFRS 15).

Importa, portanto, distinguir e delimitar as obrigações de *performance* e os direitos que nascem em função do seu cumprimento para cada parte e em cada etapa, compreender quem é o cliente nas diversas relações, definir riscos e benefícios que são ou não são transferidos em função dessas relações – de forma a permitir a conclusão sobre os papéis atribuídos às partes (agente ou principal) –, para, então, segregar receitas próprias de fluxos financeiros que ingressam no patrimônio de uma entidade de forma precária, tendo como destino final outra parte na relação.

Esse complexo processo deverá trazer novas feições a balanços com passivos e ativos que tenham por contrapartida lançamentos também em contas patrimoniais, representando fidedignamente o caráter transitório do ingresso desses recursos de terceiros decorrentes de operações em conta alheia.

## 5 REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico Contábil "Receita de Contrato com Cliente" (CPC 47)**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em: 15 fev. 2020.

\_\_\_\_\_. **Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro (CPC-00-R2)**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>>. Acesso em: 15 fev. 2020.

CURTIS, Steven Kane Curtis, LEHNER, Matthias. **Defining the sharing economy for sustainability**. Disponível em: <<https://www.mdpi.com/2071-1050/11/3/567>>. Acesso em: 2 fev. 2020.

ESCP BUSINESS SCHOOL. **A new framework to better understand sharing economy business models**. Berlin. Disponível em: <<https://www.escpeurope.eu/news/new-framework-better-understand-sharing-economy-business-models>>. Acesso em: 2 fev. 2020.

FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS. Gedec – Grupo de Estudos sobre Direito e Contabilidade. **Reconhecimento de receitas: perspectivas contábeis e reflexos jurídicos** – Prof. Eliseu Martins, 30 abr. 2014. Disponível em: <[https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/anexos/ata\\_reconhecimento\\_de\\_receitas\\_-\\_prof.\\_eliseu\\_martins\\_30.04.14\\_pgr.pdf](https://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/anexos/ata_reconhecimento_de_receitas_-_prof._eliseu_martins_30.04.14_pgr.pdf)>. Acesso em: 2 fev. 2020.

GOMES, Orlando. **Contratos**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

KUMAR, V. **A strategic framework for a profitable business model in the sharing economy**. Disponível em: <[https://www.researchgate.net/figure/The-sharing-economy-business-model\\_fig1\\_320000021](https://www.researchgate.net/figure/The-sharing-economy-business-model_fig1_320000021)>. Acesso em: 29 fev. 2020.

MARKETWATCH. **Uber set on net revenue, but experts say gross would better inform investors**. Disponível em: <<https://www.marketwatch.com/story/uber-set-on-net-revenue-but-experts-say-gross-would-better-inform-investors-2017-10-27>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

NETTER, Sarah; PEDERSEN, Esben R.G; LUDEKE-FREUND, Florian. **Sharing economy revisited: Towards a new framework for understanding sharing models**. Disponível em: <<https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0959652619306183>>. Acesso em: 1 fev. 2020.

SECURITIES AND EXCHANGE COMMISSION. **Uber Technologies, Inc**. Disponível em: <<https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1543151/000119312519103850/d647752ds1.htm>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

SILVA, Raphael Andrade; PAIVA, Matheus Silva de; DINIZ, Gustavo Saad. **Desafios jurídico-regulatórios e economia compartilhada: elementos para uma reflexão crítica**. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 21, n. 2, p. 98-125, jul. 2017.

SKETCHBUBBL. **Sharing Economy**. Disponível em: <<https://www.sketchbubble.com/en/presentation-sharing-economy.html>>. Acesso em: 2 fev. 2020.

SUNDARARAJAN, A. **The sharing economy: the end of employment and the rise of crowd-based capitalism**. Cambridge, Massachusetts: The MIT Press, 2016. Disponível em: <<https://pdfs.semanticscholar.org/6332/2f8924eba5982177b9d61e45557e3e07d35a.pdf>>. Acesso em: 29 fev. 2020.

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

PWC. **Sharing or paring? Growth of the sharing economy**. Disponível em: <<https://www.pwc.com/hu/en/kiadvanyok/assets/pdf/sharing-economy-en.pdf>>. Acesso em: 29 fev. 2020.



## 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 Bergamini<sup>1</sup>; 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 Silva<sup>2</sup>, 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 Mosquera<sup>3</sup>, "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 Comparato<sup>4</sup>, no clássico **A natureza jurídica do balanço**, como "política do balanço".

Eliseu Martins e Alexandro Broedel Lopes<sup>5</sup> 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 Nobes<sup>6</sup> 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 Lopes<sup>7</sup> 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 Breda<sup>8</sup>, 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 Biava<sup>9</sup> 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 Martins<sup>10</sup> 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 Europa<sup>11</sup> 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 Fernandes<sup>12</sup> 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 CPC<sup>13</sup>, 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 geral<sup>14</sup>. Em complemento a esse conceito normativo, os Professores Eliseu Martins e Alexsandro Broedel Lopes<sup>15</sup> 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 Arioaldo dos Santos<sup>16</sup>, 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, Arioaldo 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 Biava<sup>17</sup> 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 Bergamini<sup>18</sup> 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 Bergamini<sup>19</sup> 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 47<sup>20</sup> 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.

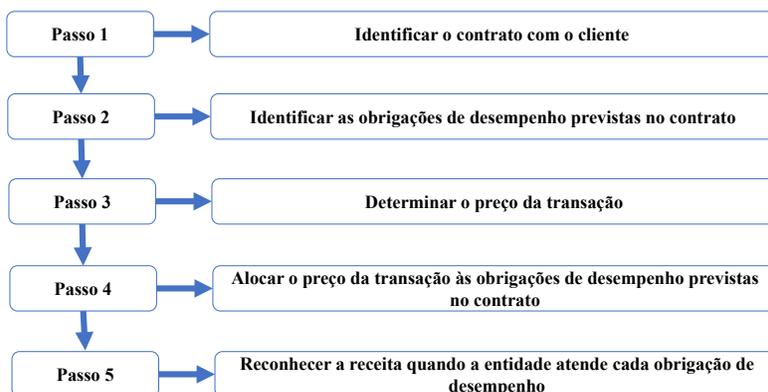
Uma das maiores inovações trazidas no CPC 47 foi o modelo denominado de cinco etapas para reconhecimento de receitas, tal qual pode ser resumido na figura abaixo:

---

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 contrato<sup>21</sup>, 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 etapa<sup>22</sup> 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 etapa<sup>23</sup>, 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 etapa<sup>24</sup> 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 etapa<sup>25</sup>, 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 Biava<sup>26</sup> 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 Biava<sup>27</sup>, 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"<sup>28</sup>, 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. 87/1996<sup>29</sup> 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. 116/2003<sup>30</sup>, 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 contábeis<sup>31</sup>.

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 Canado<sup>32</sup>, de Heron Charneski<sup>33</sup>, de Eduardo Flores, Eliseu Martins e Guillermo Braunbeck<sup>34</sup> 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 Silva<sup>35</sup> 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 Bezana<sup>36</sup> 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.

## SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL SOCIAL: QUESTÕES CONTÁBEIS E TRIBUTÁRIAS

Victor Borges Polizelli

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da USP. Graduado em Ciências Contábeis pela FEA-USP. Graduado em Direito pela Faculdade de Direito da USP. Coordenador do Curso de Especialização em Direito Tributário Internacional do IBDT. Professor do Mestrado Profissional do IBDT, nas matérias de Políticas Públicas de Tributação Internacional, Preços de Transferência e Negociação de Tratados Internacionais. Advogado em São Paulo.

**SUMÁRIO:** 1 A subscrição de capital social 1.1 Contabilização da subscrição de capital social 1.1.1 Subscrição como conta redutora no patrimônio líquido 1.1.2 Conta de ativo: recebíveis de subscrição 1.1.3 Tratamento da subscrição nas normas do IFRS 1.2 Efeitos tributários da subscrição de capital social 1.2.1 Registro de investimento/*goodwill* em subscrição 1.2.2 Negociação com ações/quotas não integralizadas 2 Referências.

**RESUMO:** O tratamento contábil da subscrição de capital social revela uma anomalia, pois não conduz ao registro dos créditos correspondentes em conta de ativo e sim numa conta redutora no patrimônio líquido. No universo normativo dos IFRS e na prática de outros países, o tratamento contábil pode encontrar variações nas quais se justifique a contabilização dos recebíveis de subscrição como ativo. O presente artigo aborda essas questões com profundidade e apresenta reflexões sobre os aspectos jurídicos, contábeis e tributários decorrentes da contabilização de tais créditos como ativo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Subscrição de capital social. Efeitos tributários. Conta de ativo. Ações/quotas não integralizadas.

O presente artigo enfoca um tema pouco abordado na literatura contábil e tributária, que consiste nas possíveis alternativas de contabilização de uma operação de subscrição de capital social e os impactos tributários daí decorrentes. Um elemento central desta análise consiste na possibilidade de se considerar os créditos recebíveis numa subscrição como ativos da sociedade emissora das ações/quotas subscritas.

A contabilização de recebíveis de subscrição como um ativo é tema que se apresenta retratado na prática de outros países e apresenta uma possível formulação no contexto dos IFRS. Nesse particular, serão apresentadas as

particularidades da regulamentação adotada pelos IFRS, a qual atingiu sociedades sujeitas ao CPC-PME ou ao conjunto completo dos IFRS de modo aparentemente desigual.

Neste artigo se abordam os aspectos jurídicos e as teorias contábeis envolvendo os direitos recebíveis em subscrição para, ao final, comentar os impactos tributários decorrentes da contabilização dos recebíveis de subscrição como conta redutora do PL ou como ativo da sociedade emitente dos títulos patrimoniais (ações/quotas).

## 1 A SUBSCRIÇÃO DE CAPITAL SOCIAL

A palavra subscrição é ambígua e pode ser usada tanto para designar o processo inteiro de entrega de títulos patrimoniais (quotas/ações) a um futuro sócio que se compromete a integralizá-las, quanto para denominar elementos específicos desse processo. Quanto a tais elementos, a subscrição se refere a distintos fenômenos que podem se concretizar de modo segregado no tempo.

Na visão do subscritor, a subscrição consiste no ato de vontade manifestado pela pessoa que pretende ser sócio e que, para tanto, põe a sua assinatura para se vincular à sociedade quando esta vier a ser constituída. Já na visão da sociedade, a subscrição se refere ao ato da diretoria, no sentido da assinatura dos títulos representativos das ações. Deste ato decorre a emissão das ações<sup>1</sup>. Além disso, a subscrição pode tanto ocorrer no ato inicial de formação de uma sociedade quanto no ato de emissão de novas ações/quotas em aumento de capital.

Geralmente, a subscrição acontece simultaneamente com a emissão das correspondentes ações ou registro das quotas. Entretanto, para bem destacar o fenômeno da subscrição enquanto ato inicial, convém apontar que, no processo de formação da sociedade, pode acontecer de serem separados no tempo o ato de subscrição e o ato de formação da sociedade. Essa hipótese está prevista na legislação societária, como, por exemplo, para o caso de constituição de sociedade por ações mediante subscrição pública, em que se segregam nitidamente os atos: de (i) subscrição – em que o subscritor paga o valor estipulado de entrada e assina os documentos pertinentes manifestando sua intenção de se tornar acionista – e (ii) de constituição propriamente dita da sociedade<sup>2</sup>.

A subscrição de ações ou quotas como ato inicial consiste, portanto, em negócio jurídico firmado entre a sociedade e a pessoa que pretende ser sócio

- 
1. MIRANDA, Pontes de. **Direito das obrigações**: sociedade por ações. São Paulo: RT, 2012. tomo I, itens 5.289, 1 e 5.299, 1-4, p. 141-142, 184-186.
  2. Vide particularmente os arts. 85 e 86 da Lei n. 6.404/1976 ("LSA").

tendo por objeto, de um lado, a obrigação assumida pelo subscritor de pagar as importâncias relativas ao preço de emissão das ações/quotas subscritas e, de outro lado, a obrigação da sociedade de emitir as correspondentes ações/quotas.

Há discussões quanto à natureza jurídica do ato de subscrição, cabendo falar de oferta, promessa unilateral de vontade ou negócio jurídico contratual. Embora a subscrição, quando desacompanhada da simultânea emissão das quotas/ações, não confira imediatamente ao subscritor a qualidade de sócio, não se pode negar as características de um contrato, com obrigações e direitos a ambas as partes envolvidas, especialmente quando se enfoca um momento em que a sociedade já se tenha por constituída<sup>3</sup>.

Colocado em seu devido contexto, o ato inicial de subscrição, mesmo quando envolver a emissão de ações em um momento futuro e sujeita a condição, revela precisamente um contrato entre o subscritor e a empresa. A declaração de vontade manifestada pelo subscritor é irrevogável e também vincula a sociedade, que tem a obrigação de, cumpridas as condições pertinentes, emitir os correspondentes títulos patrimoniais ou devolver a quantia paga em caso de não cumprimento das condições<sup>4</sup>.

Um fato importante a destacar é que a subscrição faz surgir um direito de crédito para a sociedade, sobretudo depois que forem emitidas as correspondentes quotas/ações, momento a partir do qual o subscritor passa a se revestir da qualidade de sócio. Salvo estipulação em contrário no contrato ou estatuto social, as quotas/ações por ele detidas lhe conferem direitos políticos e econômicos mesmo que os correspondentes títulos patrimoniais não estejam inteiramente integralizados.

Esse crédito decorrente da subscrição pode ser exercido pela sociedade, inclusive mediante processo judicial de execução. O próprio boletim de subscrição é considerado título executivo extrajudicial nos termos do Código de Processo Civil e gera, portanto, indiscutível força de exequibilidade a esse direito de crédito recebível que se constitui em favor da sociedade em decorrência da subscrição.

A disciplina desse direito de crédito apresenta certas diferenças conforme se trate de uma companhia ou sociedade limitada. O direito de a companhia

- 
3. Autores que, como Fran Martins, negam a natureza contratual da subscrição, enfocam o momento anterior à constituição da sociedade. Nesse momento, não haveria ainda sequer uma sociedade existente para figurar como contraparte no contrato. Vide: MARTINS, Fran. **Novos estudos de direito societário: sociedades anônimas e sociedade por quotas**. São Paulo: Saraiva, 1988. cap. 2.5.c, p. 33-34.
  4. MORAES, Mauro Delphim de. Boletim de subscrição: natureza jurídica. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico, Financeiro**, São Paulo, nova série, ano XXI, n. 45, p. 95, mar. 1982.

receber o valor da integralização, retratado no boletim de subscrição, é explicitamente tratado como título executivo extrajudicial pela Lei n. 6.404/1976 ("LSA"), em seu art. 107, inciso I. Já no caso de sociedade limitada, não há previsão similar explicitando tal força de exequibilidade da obrigação do subscritor. Não obstante isso, a obrigação do sócio de integralizar suas quotas possui força de título executivo extrajudicial em razão de ser retratada em documento particular assinado pelo devedor e por duas testemunhas (CPC, art. 784, inciso III).

No caso das companhias, a obrigação do subscritor de honrar com o compromisso de integralização das ações subscritas está prevista no art. 106 da LSA. Caso o subscritor não integralize as ações nos prazos previstos (no estatuto social, no boletim de subscrição ou nas chamadas de capital efetuadas pelos órgãos da administração), ele ficará de pleno direito constituído em mora, sujeitando-se ao pagamento de juros, correção monetária e multa. Uma vez decretada a mora, a companhia pode executar o crédito para cobrar as importâncias devidas ou mandar vender as ações em leilão especial na bolsa de valores<sup>5</sup>.

No caso das sociedades limitadas, a obrigação do sócio de integralizar o montante subscrito está retratada nos arts. 1.004 e 1.058 do Código Civil e as consequências da não integralização nos prazos previstos podem envolver não só a execução do crédito ou a alienação forçada da quota, mas também a exclusão do sócio remisso, com partilha ou não da quota não integralizada, e, ainda, a redução da quota do remisso (que caracterizaria uma integralização parcial)<sup>6</sup>.

Mover uma ação de execução para obrigar o sócio remisso a integralizar suas ações/quotas é medida que pode apresentar sutilezas conforme o tipo de sociedade envolvida. Na sociedade anônima, cada acionista se obriga somente com relação ao preço de emissão das ações que subscrever<sup>7</sup>. Já no caso da sociedade limitada, essa obrigação se estrutura de modo solidário entre os sócios<sup>8</sup>. Caso a sociedade limitada postule em juízo a cobrança dos valores correspondentes à quota subscrita, os demais sócios podem vir a ser responsabilizados solidariamente por essa obrigação<sup>9</sup>. Assim, verificada a mora, poderá a maioria dos demais sócios preferir promover a exclusão do sócio remisso, ou reduzir-lhe a

5. Vide art. 107 da LSA.

6. BARBOSA FILHO, Marcelo Fortes. Comentários aos art. 966 a 1.195. In: PELUSO, Cezar (Coord.). **Código Civil comentado**: doutrina e jurisprudência – Lei n. 10.406, de 10.01.2002, contém o Código Civil de 1916. 4. ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2010. p. 1.039-1.040.

7. Vide art. 1º da LSA, reproduzido no art. 1.088 do Código Civil.

8. Vide art. 1.052 do Código Civil.

9. BARBOSA FILHO, Marcelo Fortes. Comentários aos art. 966 a 1.195. In: PELUSO, Cezar (Coord.). **Código Civil comentado**: doutrina e jurisprudência – Lei n. 10.406, de 10.01.2002, contém o Código Civil de 1916. 4. ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2010. p. 1.039-1.040.

quota ao montante já realizado, aplicando-se, em ambos os casos, o disposto no § 1º do art. 1.031 (redução do capital com relação à parcela não realizada, salvo se algum sócio suprir o valor da quota).

## 1.1 Contabilização da subscrição de capital social

Os elementos discutidos no tópico anterior, acerca da natureza jurídica dos direitos de crédito recebíveis oriundos do ato de subscrição, serão relevantes para a reflexão que se apresenta doravante a respeito das formas possíveis de contabilização de tais créditos.

No Brasil, o lançamento contábil da subscrição tradicionalmente envolve um lançamento contrário em conta de patrimônio líquido. A sociedade cujo capital foi subscrito não trata o crédito recebível em subscrição como um verdadeiro ativo seu. Todavia, essa forma de contabilização visivelmente se mostra como uma exceção na prática contábil, porquanto contraria frontalmente a definição contábil de ativo.

O crédito decorrente de subscrição comporta-se genuinamente como um ativo, consiste num direito da sociedade que foi devidamente contratado com o subscritor, origina-se como contraprestação à emissão dos títulos patrimoniais correspondentes e apresenta características seguras de exequibilidade.

Conforme se verá adiante, a prática internacional e a própria regulamentação do tema no universo normativo contábil do IFRS lançam luzes para abordagens contábeis distintas, pois vislumbram situações em que o crédito oriundo da subscrição possa ser tratado como um ativo da sociedade.

### 1.1.1 Subscrição como conta redutora no patrimônio líquido

Na perspectiva da sociedade que emite as ações/quotas em um ato de subscrição, a contabilização de capital social subscrito se implementa com o registro do montante subscrito em conta de "capital social", tendo como contrapartida o montante não integralizado, a ser lançado numa conta de "capital social a integralizar". Esse segundo lançamento é um lançamento contrário no PL, ou seja, uma conta redutora do capital social.

À medida que o capital social vai sendo integralizado, os valores recebidos pela sociedade são contabilizados em caixa/bancos e reduzem o valor que havia sido registrado na conta de "capital social a integralizar".

Tomando-se um exemplo de subscrição de R\$ 100.000,00 de capital social (1), seguido de integralização de R\$ 80.000,00 (2), a contabilização desses dois eventos gerará os seguintes lançamentos e resultará na seguinte visão de balanço<sup>10</sup>:

<b>Bancos</b>	<b>Capital social</b>
① 80.000	100.000 ①
	<b>Capital social a integralizar</b>
	① 100.000   80.000 ②
<b><u>Balanço patrimonial</u></b>	
<b>Bancos</b>	80.000
	<b>Capital social (subscrito) 100.000</b>
	<b><u>Capital social a integralizar (20.000)</u></b>
	<b>Capital realizado 80.000</b>

Esse lançamento contábil da subscrição (assinalado como item "1" na ilustração acima) é bastante peculiar, pois consiste simultaneamente num aumento e numa diminuição de valor no patrimônio líquido. O mesmo lançamento que acresce ao patrimônio líquido, mediante o reconhecimento do fenômeno da subscrição de valores ao capital social, resulta também numa redução do patrimônio líquido, pois o registro do valor recebível em relação aos sócios não é reconhecido como um ativo da sociedade, mas sim como um valor redutor do próprio capital social.

Essa forma de contabilização da subscrição do capital social decorre de comando expresso previsto na legislação societária. Com efeito, o art. 182 da LSA estipula que a conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.

A justificativa para essa determinação do legislador não é explicitada nos materiais históricos que acompanham a formação da LSA, mas se pode imaginar

10. Exemplo extraído de GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades** – de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. item 22.2.2.

que a intenção foi privilegiar o ideal do capital social como forma de proteção dos credores. Comenta-se que o legislador pode ter buscado coibir uma prática, aparentemente comum na década de 1970, de se demonstrar o crédito da subscrição como um ativo realizável<sup>11</sup>.

Com efeito, na Exposição de Motivos do Projeto que originou a Lei n. 6.404/1976, verifica-se uma preocupação com o que naquela época se denominou de princípio da "fixidez" do capital social, cujo montante deve ser rigorosamente controlado a fim de proteger os interesses dos acionistas<sup>12</sup>.

Dessa forma, ao determinar que a contabilidade registre a obrigação dos sócios de integralizar o capital social como um montante redutor do capital social e não como um ativo exigível da sociedade destinatária do aumento, a legislação societária não pretende negar, tampouco aliviar o caráter de direito exigível a tais créditos.

O que a legislação societária privilegiou ao exigir que o capital social subscrito e não integralizado fosse tratado como redutor do capital social foram os princípios de integridade/realidade do capital social e da proteção aos credores. Esses objetivos permeiam a LSA e podem ser vistos também na hipótese de integralização de capital social com bens, em que se observa um requisito de que os bens contribuídos tenham utilidade na consecução do objeto social da sociedade<sup>13</sup>.

O princípio da realidade do capital social almeja alcançar uma correspondência efetiva entre a cifra estipulada para o capital social e o valor das prestações a que se obrigaram os sócios<sup>14</sup>. Talvez em razão da sua natureza autêntica de princípio, há diversos exemplos de situações em que o princípio da realidade do capital social é ignorado. Tal se verifica, por exemplo, na conferência de bens em integralização de capital por valor histórico de aquisição (valor contábil ou valor da DIRPF). Nesses casos, o valor real do bem conferido ao capital muitas vezes supera o seu custo histórico e o princípio da realidade do capital social não será

---

11. Essa suposição quanto à intenção do legislador foi apresentada por Modesto Carvalhosa. Vide CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**: arts. 138 a 205. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, art. 185.

12. Vide comentários ao art. 6º na Exposição de Motivos do Projeto que resultou na LSA.

13. Esse requisito, que era entendido por alguns autores como uma exigência implícita da legislação societária, veio a ser inserido expressamente no art. 117, § 1º, alínea "h" como uma hipótese de abuso de poder de controle. Vide PENTEADO, Mauro Rodrigues. **Aumentos de capital das sociedades anônimas**. 2. ed. atual. e anotada por Alfredo Sérgio Lazzareschi Neto. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 327-329.

14. Vide BAUERMEISTER, Livingston. Aquisição das próprias ações pela sociedade anônima. In: COELHO, Fábio Ulhoa. **Tratado de direito comercial**. São Paulo, Saraiva, 2015. item 1.4.

determinante, de modo que as ações/quotas correspondentes serão subscritas por valor inferior aos bens que serão objeto da conferência<sup>15</sup>.

De todo modo, convém pontuar que a forma de contabilização imposta pelo art. 182 da LSA não tem aplicação obrigatória para todas as sociedades limitadas e pode vir a ser alterada por legislação infralegal superveniente, em vista de discussões sobre esse tema no contexto dos IFRS, conforme se verá em maiores detalhes adiante.

### *1.1.2 Conta de ativo: recebíveis de subscrição*

A classificação dos créditos recebíveis decorrentes de subscrição como uma conta redutora no patrimônio líquido é uma prática que merece ser examinada mais a fundo, tendo em vista inexistirem diferenças qualitativas entre os créditos decorrentes da subscrição e outros créditos que sejam gerados em razão da prática empresarial.

Como se viu acima, no tópico 1, o crédito recebível que surge para a sociedade em virtude de um ato de subscrição possui nítido conteúdo patrimonial e alta exequibilidade – sobretudo quando o subscritor recebe as ações/quotas correspondentes e já passa a ser titular dos direitos políticos e econômicos correspondentes. A obrigação do subscritor gera direitos de receber caixa (ou outro recurso econômico) para a sociedade que o admite como sócio<sup>16</sup>.

Por essa perspectiva, não haveria óbice em se tratar os recebíveis de subscrição como um ativo da sociedade. É importante assinalar que não se vislumbra aqui a situação retratada no item 4.10 do CPC 00 (R2), ou seja, os ativos relativos aos recebíveis de subscrição não configuram a hipótese na qual a sociedade detém direitos de obter benefícios econômicos de si mesma. Essa situação acontece quando a sociedade detém as suas próprias ações/quotas ou quando a entidade reportante, consistindo de várias entidades, possui investimento nessas demais entidades.

Não há dúvidas de que o crédito decorrente da subscrição é passível de cobrança pela sociedade e, por esse ângulo, não haveria razões para tratar os créditos recebíveis em razão da subscrição como distintos dos créditos recebíveis oriundos de transações operacionais da sociedade. A única diferença seria que os créditos decorrentes de subscrição são exercíveis contra um grupo específico

---

15. Vide outros exemplos e comentários em MALTA, Rafael Fazio. **A irrelevância da disciplina jurídica dos princípios e das funções do capital social**. Monografia (Especialização em Direito Societário) – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2015. p. 46-48.

16. Os créditos decorrentes de subscrição se encaixam nas definições de ativo previstas no item 4.6 do CPC 00 (R2).

de pessoas, que são os subscritores<sup>17</sup>. Assim, não há impedimentos teóricos à contabilização dos créditos oriundos da subscrição como um ativo da sociedade em relação aos subscritores.

O **Manual de contabilidade societária** da Fipecafi parece reconhecer esse ponto, mas não se aprofunda na sua análise, limitando-se a apontar que os créditos decorrentes da subscrição – especialmente quando se trata de um aumento de capital, em que o dever de integralizar é irrevogável – contam com muitas garantias e possibilitam à sociedade a sua cobrança em juízo mediante processo de execução<sup>18</sup>.

As razões que favorecem o tratamento dos créditos de subscrição como um lançamento contrário na conta de capital social envolvem a negação da existência de um ativo e a relutância de atribuir concretude patrimonial à promessa dos subscritores de integralizar (dinheiro ou bens) na sociedade. Assim, segundo essa visão, nenhum ativo terá sido adquirido pela sociedade até que os subscritores efetivamente façam um investimento. Por esse ângulo, seria inadequado que a contabilidade tratasse a promessa dos subscritores como um ativo da sociedade, pois tal medida não faria distinção entre os recursos econômicos empregados no negócio empresarial e aqueles que virão a ser empregados apenas futuramente<sup>19</sup>.

O tratamento de recebíveis de subscrição como ativo poderia ser excepcionado, por exemplo, caso se vislumbrasse incerteza na exequibilidade dos créditos<sup>20</sup>. Uma tal situação, no entanto, seria quase inconcebível, pois havendo genuína dúvida na capacidade dos subscritores de realizarem os aportes que foram por eles subscritos, não faria sentido que tal subscrição tivesse sequer sido autorizada.

Esse dilema parece retratar uma diferenciação entre o capital social legal e o capital social financeiro. O capital representaria o montante dos ativos que foram dedicados à atividade empresarial e seria, na perspectiva legal, o "colchão" que garante proteção aos credores. Considerando-se que a sociedade

---

17. ZLATKOVICH, Charles T. Examination in theory of accounts. **The Accounting Review**, v. 39, n. 4, p. 1.074, out. 1964.

18. GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária**: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. item 22.2.2.

19. ZLATKOVICH, Charles T. Examination in theory of accounts. **The Accounting Review**, v. 39, n. 4, p. 1.074, out. 1964.

20. ZLATKOVICH, Charles T. Examination in theory of accounts. **The Accounting Review**, v. 39, n. 4, p. 1.074, out. 1964.

tem responsabilidade limitada, os credores devem confiar tão somente nos ativos presentes ou futuros da sociedade para a satisfação de suas pretensões<sup>21</sup>.

Essa discussão também se apresenta em outros países, sendo interessante notar que, nos EUA, os recebíveis de subscrição podem vir a ser tratados como ativo da sociedade em função dos termos estipulados para a integralização do capital social<sup>22</sup>. Com efeito, segundo a norma contábil pertinente, nas situações em que se verificar evidência substancial da capacidade e intenção do subscritor de realizar o pagamento dentro de um prazo curto, os respectivos valores são contabilizados como ativo da sociedade<sup>23</sup>.

No caso de companhias abertas, porém, a orientação da SEC é para contabilizar os recebíveis de subscrição como um lançamento contrário (uma conta redutora) no patrimônio líquido, o que explica a popularidade e maior aceitação prática desse método nos EUA<sup>24</sup>.

Na Alemanha, o tema apresenta detalhada regulamentação. A legislação contábil alemã estipula nítida diferença de tratamento com relação ao capital subscrito exigido e não exigido, demandando claramente que o montante de capital subscrito exigido seja retratado como um ativo recebível<sup>25</sup>.

Os valores de capital subscrito e não integralizado são, segundo sua natureza jurídica, créditos recebíveis da sociedade quando eles forem legalmente exigidos, isto é, quando a sociedade fizer a chamada de capital e estipular prazo para pagamento do valor devido de integralização de capital. Enquanto essa condição de exigibilidade não estiver presente, os recebíveis de subscrição são registrados mediante um lançamento corretivo (uma conta redutora) ao capital social, pois representam apenas direitos potenciais da sociedade<sup>26</sup>.

Todavia, até antes da reforma da legislação contábil alemã, promovida em 2009 pela lei de modernização do direito contábil ("BilMoG"), havia dois métodos contábeis aceitos para a contabilização de créditos decorrentes de subscrição, e num desses casos até mesmo os créditos de subscrição não exigidos podiam ser retratados como ativos.

---

21. VATTER, William J. Corporate stock equities – part 1. In: BACKER, Morton (Ed.). **Modern accounting theory**. New Jersey: Prentice Hall, 1966. p. 259-260.

22. FLOOD, Joanne M. **GAAP 2015**: Interpretation and application of generally accepted accounting principles. New Jersey: Wiley, 2015. p. 562.

23. Vide ASC 272-10-45-5.

24. Vide ASC 210-10-S99-1. Vide também: RIAHI-BELKAHOU, Ahmed. **Critical financial accounting problems: issues and solutions**. London: Quorum Books, 1998. p. 36-37.

25. Vide art. 272 do Código Comercial Alemão (Handelsgesetzbuch), frase 2, parte final.

26. BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans-Jürgen; THIELE, Stefan. **Bilanzen**. 8. Aufl. Düsseldorf: IDW, 2005. p. 480-481.

As figuras abaixo retratam o método bruto, no qual os valores de créditos de subscrição não exigidos são retratados como ativos, e o método líquido, no qual apenas os valores de créditos de subscrição exigidos são passíveis de registro no ativo<sup>27</sup>.

#### Balanço patrimonial (método bruto)

<b>Contribuições pendentes 20.000</b>		
- exigidas: 5.000		
<b>Outros ativos</b>	<b>80.000</b>	<b>Capital social (subscrito) 100.000</b>

#### Balanço patrimonial (método líquido)

<b>Contribuições exigidas e ainda não pagas</b>	<b>5.000</b>		
<b>Outros ativos</b>	<b>80.000</b>	<b>Capital social (subscrito)</b>	<b>100.000</b>
		<b>Não exigido</b>	<b>(15.000)</b>
		<b>Capital social exigido</b>	<b>85.000</b>

No método bruto, chama a atenção o fato de haver a necessidade de realizar uma anotação explicativa na conta de contribuições pendentes para indicar o valor já exigido dentre tais contribuições.

Por fim, vale comentar que, após a reforma promovida pela BilMoG, apenas o método líquido continua vigente. De todo modo, nota-se, nesses exemplos de legislação e prática contábil comparada, a intenção da contabilidade de preservar a natureza de ativo recebível atrelada aos créditos decorrentes de subscrição.

### *1.1.3 Tratamento da subscrição nas normas do IFRS*

O processo de convergências das normas contábeis brasileiras ao padrão IFRS inundou a prática contábil com uma quantidade monumental de normas. Entretanto, dada a vocação do IFRS de regular situações pertinentes às demonstrações consolidadas, pouca atenção é dada para aspectos do capital social, tampouco para a hipótese de capital subscrito e não integralizado, sobretudo no universo do chamado "full IFRS".

27. Exemplos extraídos e adaptados de HEYD, Reinhard. **Gabler Business-Wissen A-Z: Bilanzierung**, Wiesbaden: Gabler, 2005. p. 64-65.

Com efeito, não há menção explícita no conjunto completo dos IFRS<sup>28</sup> ao tratamento que deve ser dado à subscrição de capital social. É apenas no CPC PME que se encontra norma expressa a esse respeito, conforme se observa na transcrição abaixo:

**Emissão original de ações ou outros títulos patrimoniais**

**22.7** A entidade deve reconhecer a emissão de ações ou outros títulos patrimoniais como patrimônio líquido quando emitir esses instrumentos e a outra parte for obrigada a conceder caixa ou outros recursos a entidade em troca dos instrumentos:

**(a)** se os títulos patrimoniais forem emitidos antes da entidade receber o caixa ou os outros ativos, a entidade deve apresentar o valor recebível como redução do patrimônio líquido no seu balanço patrimonial, e não como ativo;

**(b)** se a entidade receber o caixa ou os outros ativos antes dos títulos patrimoniais serem emitidos e a entidade não puder ser exigida a reembolsar o caixa ou outros recursos recebidos, a entidade deve reconhecer o aumento correspondente no patrimônio líquido na extensão dos valores recebidos;

**(c)** na extensão em que os títulos patrimoniais tenham sido subscritos, mas não emitidos, e a entidade ainda não tenha recebido o caixa ou os outros recursos, a entidade não deve reconhecer o aumento no patrimônio líquido.

Uma leitura isolada do comando previsto no *caput* desse artigo poderia sugerir que os direitos recebíveis em razão da subscrição devam ser contabilizados como ativos, pois esse trecho cuida precisamente de uma situação em que a sociedade já emitiu títulos patrimoniais (ações/quotas) e destaca a obrigação do subscritor de integralizar o capital, mediante a entrega de caixa ou outros recursos econômicos. Todavia, o *caput* cuida apenas da contabilização do valor do capital social e não regula a contrapartida desse lançamento.

Assim, é na alínea "a" que se encontra a orientação expressa para que tais créditos recebíveis na subscrição sejam contabilizados como uma redução no patrimônio líquido e não como ativo.

Os créditos recebíveis em subscrição somente serão retratados como ativo (esse é o comando da alínea "b") se a entidade efetivamente receber os correspondentes montantes ou bens e não estiver sujeita a uma obrigação de devolvê-los (a norma fala de "reembolsar").

---

28. As normas contábeis integrantes do conjunto completo dos IFRS (*full IFRS*) consistem nos CPCs 00 a 49 e são obrigatórias para as sociedades anônimas, instituições financeiras, demais sociedades que sejam consideradas de grande porte, bem como sociedades que emitam títulos mobiliários etc. As demais sociedades estão sujeitas ao CPC PME.

Por fim, o capital subscrito e que não tenha ainda sido acompanhado da emissão dos títulos patrimoniais (ações/quotas) correspondentes, não deve nem sequer ser contabilizado no patrimônio líquido. Nesse sentido, a alínea "c" evita até mesmo a técnica de lançamento em conta redutora para tais situações de capital subscrito e ainda não emitido.

De qualquer modo, a norma constante no item 22.7(a) do CPC PME teria consagrado, para as sociedades limitadas, regra semelhante àquela prescrita no art. 182 da LSA, impedindo o registro de créditos de subscrição como ativo.

Há aqui duas importantes observações gerais a serem feitas. A primeira consiste na ausência de regras explícitas sobre a contabilização de recebíveis de subscrição no conjunto completo dos IFRS. Pois bem, como o CPC PME trouxe uma regra clara a esse respeito, permite supor que o conjunto completo dos IFRS conteria idêntico comando. Esta, todavia, não é uma conclusão simples de se estipular.

Embora a tabela de derivação do CPC PME<sup>29</sup> sugira que o comando previsto em seu item 22.7 tenha sido derivado do CPC 26 (*Apresentação das Demonstrações Contábeis*) e do CPC 39 (*Instrumentos Financeiros: Apresentação*), não se encontra no âmbito desses CPCs nenhum comando tão explícito que determine a contabilização de recebíveis de subscrição como uma conta redutora no PL.

Muito pelo contrário, o exemplo ilustrativo 43.2 ao IAS 32 (correspondente ao CPC 39) descreve uma situação de emissão de ações com pagamento de uma entrada à vista e mais duas parcelas anuais. Pois bem, é exatamente na contabilização do recebível relativo a essas duas parcelas futuras que se verifica o reconhecimento de um recebível relativo aos pagamentos diferidos da subscrição<sup>30</sup>.

Ou seja, uma situação de subscrição de ações em que os títulos patrimoniais (ações) já foram emitidos e entregues ao subscritor e que simplesmente envolva o diferimento do pagamento do preço de subscrição deve, à luz do CPC 39, ser contabilizada como capital social em contrapartida de ativo recebível. Esse é, na visão dos especialistas da *Ernst & Young*, o comando que se extrai do conjunto completo dos IFRS, de modo que o valor recebível em virtude de ações que já foram emitidas deva realmente ser tratado como um ativo<sup>31</sup>.

29. A tabela de derivação (*Derivation table*) é um anexo do CPC PME em sua versão na língua inglesa (*IFRS for SMEs*) e não foi incorporada na versão em língua portuguesa do CPC PME.

30. ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. New Jersey: John Wiley & Sons, 2019. cap. 43, item 5.4 (Gross-settled contracts for the sale or issue of the entity's own equity instruments).

31. "Na nossa visão, a versão atual dos IFRS demanda que qualquer recebível reconhecido em relação a uma ação já emitida deve ser contabilizado como um ativo." Tradução livre de "*In our view, current IFRS requires any receivable recognized in respect of an issued share to be*

Pensando dessa forma, o CPC PME conteria uma regra extravagante, não existente no universo do *full IFRS*, e que teria, portanto, aplicação dirigida apenas às sociedades que não estejam obrigadas ao *full IFRS*<sup>32</sup>.

Mais ainda, se é verdade que o CPC 39 requer a contabilização dos créditos recebíveis em subscrição como um item do ativo (no caso de ações já emitidas), então seria lícito afirmar que o artigo 182 da LSA teria sido revogado por esse CPC.

Nesse particular, vale recordar que, nas situações de conflito entre pronunciamentos contábeis (CPCs) e a LSA, os autores do **Manual de contabilidade societária** da Fipecafi têm defendido a prevalência dos CPCs em detrimento da lei. Essa visão, conquanto seja viável de sustentar no âmbito do direito comercial/contábil (cujo princípio da legalidade admite delegação normativa plena), merece cuidados em casos concretos<sup>33</sup>.

Uma segunda observação geral interessante consiste no fato de que o próprio comando constante no item 22.7(a) do CPC PME vem sendo objeto de questionamentos por autoridades de diversos países e já houve iniciativas concretas voltadas à sua alteração. Desde que o *IFRS for SMEs* foi emitido, representantes de diversos países comentaram que o item 22.7(a) conflita com as legislações locais. Levantou-se o ponto de que o *full IFRS* é silente a respeito desse tema e termina por estar sujeito a interpretações conforme o ambiente normativo em que se insere. Assim, muitas das manifestações apresentadas sugeriram que a forma de contabilização deveria ser considerada opcional para as empresas<sup>34</sup>.

---

*shown as an asset*". ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. New Jersey: John Wiley & Sons, 2019. cap. 43, item 5.4 (Gross-settled contracts for the sale or issue of the entity's own equity instruments).

32. Com efeito, nota-se que uma versão antiga da minuta expositiva do *IFRS for SMEs*, divulgada no site do IASB em 2006, reconhecia que a contabilização de direitos de subscrição como uma conta redutora do PL não estava prevista em nenhum outro ato normativo do IFRS. Vide comentários a esse respeito em: ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. New Jersey: John Wiley & Sons, 2019. cap. 43, item 5.4 (Gross-settled contracts for the sale or issue of the entity's own equity instruments).
33. Vide considerações a este respeito em: POLIZELLI, Victor Borges; ALMEIDA, Dora Pimentel Mendes de. A interpretação de normas contábeis no padrão IFRS. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 223-225, 2019.
34. *Vide Basis for Conclusions on Exposure Draft Proposed amendments to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)*. ED/2013/9, itens BC64 a BC66.

## 1.2 Efeitos tributários da subscrição de capital social

Como se pode verificar pela exposição feita nos tópicos anteriores, os créditos recebíveis de uma sociedade, especialmente quando decorrentes de ato de subscrição no qual se tenha a entrega das correspondentes ações/quotas ao subscritor, possuem indiscutível força de exequibilidade e natureza jurídica de direitos realizáveis. Sob essa perspectiva jurídica, inexistem diferenças qualitativas relevantes entre os créditos decorrentes da subscrição e outros créditos que sejam gerados na atividade empresarial.

As razões para a relutância na contabilização dos recebíveis de subscrição como um ativo decorreriam de opção expressa do legislador brasileiro que, ao editar o comando do art. 182 da LSA, optou por privilegiar o princípio da realidade do capital social. Seriam então, de natureza comercial-contábil, as razões para não retratar os recebíveis de subscrição como ativos.

Não se encontra igual determinação na legislação específica das sociedades limitadas e demais sociedades, valendo para esse caso a prática contábil, ou mais propriamente, os princípios/práticas de contabilidade geralmente aceitos.

A adoção do IFRS veio então inverter completamente esse cenário, pois resultou na estipulação de um comando exposto para as sociedades sujeitas ao CPC PME (determinando o registro como conta redutora no PL) e teoricamente reverteu a determinação contida no art. 182 mediante uma determinação não muito direta contida nos exemplos ilustrativos do CPC 39 (determinando o reconhecimento dos recebíveis de subscrição como ativo).

Na perspectiva tributária, o reconhecimento de um ativo em razão de direitos recebíveis em subscrição é tema que enfrenta séria oposição. Todavia, essa resistência ao tratamento tributário de tais direitos como ativo está alicerçada na própria legislação contábil, a qual, como se viu, está sujeita a questionamentos.

A opção por um ou outro tratamento (ativo ou conta redutora) apresenta impactos tributários distintos. Nos subtópicos seguintes, serão abordadas algumas questões interessantes que enfocam o tratamento tributário a ser adotado no subscritor de ações.

### 1.2.1 Registro de investimento/goodwill em subscrição

O tratamento contábil dos recebíveis de subscrição como uma conta redutora no PL da sociedade destinatária do investimento resulta na impossibilidade de se registrar o correspondente custo de aquisição para o subscritor. Especialmente nas situações em que o subscritor é uma pessoa jurídica, não haveria

tampouco possibilidade de se desdobrar esse custo de aquisição para registro de ágio (*goodwill*) e mais ou menos-valia de ativos.

Essa conclusão, que se apresenta coerente com o art. 182 da LSA, podia ser questionada no caso de sociedades limitadas, cuja legislação contábil anterior ao IFRS era completamente silente a esse respeito. Atualmente, o cenário se inverteu, pois as normas do padrão IFRS trouxeram regra explícita para o registro em conta redutora nas sociedades limitadas não sujeitas ao *full IFRS* e podem ter abrandado o comando previsto no art. 182 da LSA, passando a permitir o reconhecimento de ativos recebíveis em subscrição.

Dois casos emblemáticos decorrentes da mesma operação de reorganização societária (ITA Mercantil e ITA Itaberaba)<sup>35</sup> foram julgados pelo antigo Conselho de Contribuintes, compreendendo fatos de 1998 e uma situação bastante peculiar. Esses casos envolviam uma subscrição de ações que foi imediatamente seguida de integralização. A subscrição foi realizada na manhã (às 8 h) e a integralização foi concretizada no período da tarde (às 16 h) de um mesmo dia, porém, entre um ato e outro a companhia foi objeto de cisão. O cenário retratava uma operação que foi rotulada de "casa e separa".

No meio dessa discussão, cabia discutir se os antigos acionistas da companhia poderiam registrar ganho por variação de percentual de participação com relação a valores acrescidos ao patrimônio líquido da investida em razão de operação de subscrição de ações. O 1º Conselho de Contribuintes entendeu que não seria possível contabilizar a operação de subscrição como causadora de um aumento no PL. No trecho pertinente, o acórdão foi assim ementado:

IRPJ E CSLL – EXCLUSÃO DE RESULTADO DE EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL INEXISTENTE – Enquanto não integralizado, o aumento de capital subscrito com ágio não causa aumento no patrimônio líquido da investida, nem resultado positivo de equivalência patrimonial na investidora.

O contribuinte havia arguido naquela época que o boletim de subscrição de ações seria instrumento hábil e capaz de gerar um direito líquido e certo. Referido boletim consiste em título executivo extrajudicial que pode ser executado diretamente contra o sócio subscritor. Em razão desse instrumento, a companhia já detinha, nos planos jurídico e contábil, o direito/dever de registrar os valores de subscrição em seu ativo, alterando também o patrimônio líquido. Além disso, a própria transferência do valor do preço de subscrição já havia sido iniciada e os depósitos só foram efetivamente realizados no período da tarde (após a cisão)

35. Acórdãos n. 103-21.226 e n. 103-21.227, de 13.05.2003.

em razão de trâmites bancários. O contribuinte também sustentou, subsidiariamente, que o art. 182 teria aplicação restrita para a parcela da subscrição que é destinada ao capital social, de forma que, em subscrição de ações com ágio, o valor destinado a reserva de capital não contaria com a obrigação de contabilização dos direitos recebíveis em conta redutora<sup>36</sup>.

Em vista das discussões que foram apresentadas no presente artigo, nota-se que os argumentos apresentados pelo contribuinte nesses acórdãos merecem séria consideração, sobretudo nos tempos atuais em que os fundamentos contábeis dessa discussão são questionados. Afastar a aplicação do art. 182 da LSA pode ser até mesmo mais plausível nos tempos atuais, em vista de sua potencial colisão com os CPCs.

A visão do contribuinte não prevaleceu nesses casos provavelmente em vista das muitas críticas que surgiram em torno de operações de "casa e separa". Hiromi Higuchi é um dos autores que comentam esses casos, apresentando nítido espanto com a adesão de conselheiros à tese de contabilização dos recebíveis como ativo da sociedade destinatária do investimento, com o consequente aumento no patrimônio líquido<sup>37</sup>.

### 1.2.2 *Negociação com ações/quotas não integralizadas*

Um outro ponto intrigante das operações de subscrição de ações/quotas consiste no tratamento tributário a ser dado numa hipótese de alienação das referidas ações/quotas antes que elas sejam inteiramente integralizadas.

A legislação societária não estabelece um prazo máximo para a integralização das ações ou quotas. No caso de alienação de ações, verifica-se apenas a exigência de pagamento de uma entrada de 10% no caso de ações subscritas em dinheiro<sup>38</sup> e a vedação de negociação das ações de companhia aberta antes que sejam integralizados pelo menos 30% do seu preço de emissão<sup>39</sup>.

Mesmo quando se verifica a negociação de ações parcialmente integralizadas, a lei societária impõe responsabilidade solidária aos adquirentes, sem exclusão, portanto, da responsabilidade que já era atribuível aos alienantes quanto ao pagamento das prestações que faltarem para integralizar as ações transferidas.

36. Vide páginas 10-11 e 14-15 do Acórdão n. 103-21.226.

37. Hiromi Higuchi apresenta severas críticas também contra o uso de notas promissórias de emissão do subscritor das ações como forma de impor maior concretude aos créditos oriundos da subscrição. Cf. HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas**: interpretação e prática, atualizado até 15-02-2017. São Paulo: IR Publicações, 2017. p. 411. Disponível em: <<http://www.ibdt.org.br/material/arquivos/Biblioteca/IR2017.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2020.

38. Vide arts. 170, § 4º, e 80, inciso II, da LSA.

39. Vide art. 29 da LSA.

No caso de alienação de quotas, o Código Civil não estipula grandes restrições à sua prática. Apenas no caso de venda para terceiros não sócios, estipula-se a possibilidade de oposição de sócios representando pelo menos 25% do capital social<sup>40</sup>. Similarmente ao que se verifica na LSA, o Código Civil também prevê a responsabilidade solidária do sócio alienante com o sócio adquirente no que concerne às obrigações anteriores do alienante em relação à sociedade (e isso inclui a obrigação de integralizar as quotas)<sup>41</sup>.

Esse incurso na legislação societária correspondente permite ressaltar um ponto importante para as análises dos impactos tributários da venda de ações/quotas não integralizadas, qual seja, o fato de que o alienante retém a obrigação de integralizar o capital social mesmo depois de realizada a venda das suas ações/quotas. Embora essa obrigação esteja estruturada em solidariedade com o adquirente, seu tratamento tributário pode gerar controvérsias.

No caso de um alienante pessoa física, o regime tributário aplicável envolve o cálculo do ganho de capital em regime de caixa. Segundo o art. 128 do novo RIR, a pessoa física que *aufferir* ganhos de capital na alienação de bens e direitos de qualquer natureza fica sujeita ao pagamento do imposto. O regime de caixa se retrata pelo uso da palavra *aufferir*<sup>42</sup> e esse regime também guia o cômputo do custo de aquisição, sendo considerado como tal o valor *pago* na aquisição dos correspondentes bens ou direitos alienados (art. 136 do novo RIR).

A alienação de ações/quotas não integralizadas ou parcialmente integralizadas resultaria na tributação do preço recebido sem a dedução do custo potencial total das ações/quotas, pois somente se admite considerar como custo o valor já integralizado. Mesmo quando a integralização seja prevista para ocorrer a prazo, em datas predeterminadas, a legislação tributária teoricamente considerará como parte do custo de aquisição apenas os valores que já tiverem sido efetivamente integralizados (pagos) até a data da alienação (art. 136, § 3º, do novo RIR).

Assim, à primeira vista, a adoção do regime de caixa na apuração do IRPF impede até mesmo que se pretenda atribuir algum efeito mais concreto aos direitos de subscrição na sociedade investida. Em outras palavras, mesmo quando a sociedade investida entender cabível a contabilização dos recebíveis de subscrição como um ativo seu (segundo as possíveis teorias discutidas ao longo do

---

40. Vide art. 1.057 do Código Civil.

41. Vide art. 1.003 do Código Civil.

42. Sobre o uso da palavra *aufferir* e suas variações como indicadora de regime de caixa, vide POLIZELLI, Victor Borges. Renda, realização, regimes de caixa e de competência. In: DONIAK JR., Jimir (Coord.). **Novo RIR: aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018**. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 129-130.

presente estudo), tal contabilização não teria impactos na apuração do IRPF, que se guia pelo regime de caixa.

Colocado sob essa perspectiva, o regime de caixa gera um potencial problema de descasamento entre preço e custo, pois o alienante que honrar com a obrigação de integralização em momento posterior ao recebimento do preço de venda não poderá pleitear a dedução desse custo na sua apuração de ganho de capital.

Todavia, há espaço na interpretação da legislação para que o alienante pessoa física registre as ações/quotas pelo preço de subscrição (mesmo que ainda não tenha sido integralmente pago) e pleiteie sua dedução como custo.

Segundo as orientações de preenchimento da DIRPF, a ficha de Bens e Direitos deve ser preenchida apenas com o valor das parcelas pagas dos bens até a data de referência da DIRPF. Por consequência, segundo as mesmas instruções de preenchimento, não se deve declarar o valor da dívida correspondente na ficha de Dívidas e Ônus Reais. Porém, essas orientações são válidas para os casos em que o bem é dado em garantia da dívida, o que não acontece numa hipótese de dívida oriunda de subscrição de ações/quotas. Dessa forma, a orientação para preenchimento da DIRPF permite, a *contrario sensu*, que se adote uma postura de ativo/passivo no registro das ações/quotas, com o registro de custo de aquisição pelo valor total da subscrição na ficha de bens e direitos e o correspondente valor da dívida na ficha de Dívidas e Ônus Reais.

Além disso, cabe analisar se a dívida correspondente ao dever de integralizar será contratualmente transferida ao adquirente (e, portanto, também precificada) na alienação das correspondentes ações/quotas.

Na hipótese em que o alienante transfere oficialmente a dívida, ele permanecerá, como se viu, responsável solidário pela integralização. De todo modo, a transferência contratual da dívida ao adquirente provavelmente será acompanhada de uma redução correspondente no preço de venda, de modo que o montante dessa dívida deverá ser desprezado completamente no cálculo do ganho de capital, sendo inapropriado também pensar em cômputo do valor correspondente de custo de aquisição eventualmente registrado na DIRPF<sup>43</sup>.

Por outro lado, caso o alienante não transfira oficialmente a dívida, esse fator certamente impactará no preço, aumentando-o, no que se afigura coerente considerar o valor da dívida no cômputo do ganho de capital<sup>44</sup>. A maneira de

---

43. Essa orientação, que manda desprezar o valor da dívida transferida, está prevista no art. 19, inciso III, da IN SRF n. 84/2001.

44. Essa conclusão se obtém da interpretação a *contrario sensu* do art. 19, inciso III, da IN SRF n. 84/2001.

implementar esse efeito no cálculo do ganho de capital depende do registro prévio dos valores de ativo/passivo na DIRPF do alienante, conforme sugerido acima<sup>45</sup>.

Por fim, no que respeita ao alienante pessoa jurídica, o registro do custo de aquisição está umbilicalmente atrelado ao tratamento contábil que for dado no registro da participação societária, pois a apuração do ganho de capital tomará como base o valor contábil atual do bem conforme registrado na contabilidade<sup>46</sup>. Se a contabilidade registrar os recebíveis de subscrição como uma conta redutora no PL, não haverá aumento no patrimônio líquido e, por via de consequência, não haverá custo de aquisição para a parcela ainda não integralizada das quotas/ações já detidas pela empresa.

Já nas situações de venda a longo prazo por pessoa jurídica, a legislação tributária permite que se adote o regime de caixa na apuração do correspondente ganho de capital<sup>47</sup>. Mesmo que a contabilidade registre o ganho por regime de competência, a empresa alienante está autorizada a promover ajustes extracontábeis, via Lalur, para permitir o correto diferimento da tributação. Não há regulamentação precisa sobre o modo de emparelhamento dos recebimentos de preço com os pagamentos de custos, de forma que eventuais integralizações a serem realizadas em período posterior ao último recebimento podem ser computadas antecipadamente apenas para fins de apuração do imposto a pagar.

## 2 REFERÊNCIAS

BAETGE, Jörg; KIRSCH, Hans-Jürgen; THIELE, Stefan. **Bilanzen**. 8. Aufl. Düsseldorf: IDW, 2005. p. 480-481.

BARBOSA FILHO, Marcelo Fortes. Comentários aos art. 966 a 1.195. In: PELUSO, Cezar (Coord.). **Código Civil comentado: doutrina e jurisprudência – Lei n. 10.406, de 10.01.2002**, contém o Código Civil de 1916. 4. ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2010. p. 1.039-1.040.

BAUERMEISTER, Livinston. Aquisição das próprias ações pela sociedade anônima. In: COELHO, Fábio Ulhoa. **Tratado de direito comercial**. São Paulo, Saraiva, 2015. v. 3, item 1.4.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei de Sociedades Anônimas**: arts. 138 a 205. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. v. 3, art. 185.

45. Vide maiores detalhes em POLIZELLI, Victor Borges. Renda, realização, regimes de caixa e de competência. In: DONIAK JR., Jimir (Coord.). **Novo RIR: aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018**. São Paulo: Quartier Latin, 2019. p. 135-137.

46. Vide art. 501 do novo RIR.

47. Vide art. 503 do novo RIR.

ERNST & YOUNG LLP. **International GAAP 2019**. New Jersey: John Wiley & Sons, 2019. cap. 43, item 5.4 (Gross-settled contracts for the sale or issue of the entity's own equity instruments).

FLOOD, Joanne M. **GAAP 2015: Interpretation and application of generally accepted accounting principles**. New Jersey: Wiley, 2015. p. 562.

GELBCKE, Ernesto Rubens et al. **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades – de acordo com as normas internacionais e do CPC**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. item 22.2.2.

HEYD, Reinhard. **Gabler Business-Wissen A-Z: Bilanzierung**, Wiesbaden: Gabler, 2005. p. 64-65.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática, atualizado até 15-02-2017**. São Paulo: IR Publicações, 2017. Disponível em: <<http://www.ibdt.org.br/material/arquivos/Biblioteca/IR2017.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2020.

MALTA, Rafael Fazio. **A irrelevância da disciplina jurídica dos princípios e das funções do capital social**. Monografia (Especialização em Direito Societário) – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2015. p. 46-48.

MARTINS, Fran. **Novos estudos de direito societário: sociedades anônimas e sociedade por quotas**. São Paulo: Saraiva, 1988. cap. 2.5.c, p. 33-34.

MIRANDA, Pontes de. **Direito das obrigações: sociedade por ações**. São Paulo: RT, 2012. tomo L, itens 5.289, 1; 5.299, 1-4, p. 141-142, 184-186.

MORAES, Mauro Delphim de. Boletim de subscrição: natureza jurídica. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico, Financeiro**, São Paulo, nova série, ano XXI, n. 45, p. 95, mar. 1982.

PENTEADO, Mauro Rodrigues. **Aumentos de capital das sociedades anônimas**. 2. ed. atual. e anotada por Alfredo Sérgio Lazzareschi Neto. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 327-329.

POLIZELLI, Victor Borges. Renda, realização, regimes de caixa e de competência. In: DONIAK JR., Jimir (Coord.). **Novo RIR: aspectos jurídicos relevantes do Regulamento do Imposto de Renda 2018**. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

POLIZELLI, Victor Borges; ALMEIDA, Dora Pimentel Mendes de. A interpretação de normas contábeis no padrão IFRS. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 223-225, 2019.

RIAHI-BELKAHOU, Ahmed. **Critical financial accounting problems: issues and solutions**. London: Quorum Books, 1998. p. 36-37.

VATTER, William J. Corporate stock equities – part 1. In: BACKER, Morton (Ed.). **Modern accounting theory**. New Jersey: Prentice Hall, 1966. p. 259-260.

ZLATKOVICH, Charles T. Examination in theory of accounts. **The Accounting Review**, v. 39, n. 4, p. 1.074, out. 1964.



# COMENTÁRIOS

PRONUNCIAMENTOS TÉCNICOS – CPC

---



# DEMONSTRAÇÃO DOS FLUXOS DE CAIXA – DFC

## COMENTÁRIOS TRIBUTÁRIOS AO PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 03 (R2)

Edison Carlos Fernandes

Advogado. Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Professor do Departamento de Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA USP) e da Escola de Direito de São Paulo (FGV Direito SP).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Relação entre DFC e Demonstração do Resultado do Exercício – DRE 3 Repercussões tributárias na DFC 4 Referências.

RESUMO: Este trabalho traz comentários tributários ao Pronunciamento Técnico CPC 03 (R2), que trata da demonstração dos fluxos de caixa (DFC).

PALAVRAS-CHAVE: Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Normas contábeis. Demonstração dos fluxos de caixa.

### 1 INTRODUÇÃO

A demonstração dos fluxos de caixa – DFC – é um relatório contábil importante para integrar e complementar as informações apresentadas na demonstração do resultado do exercício – DRE. Embora a antiga DOAR trouxesse mais detalhes do que a atual DFC, esta nova demonstração é de leitura mais simples e, portanto, de aplicação imediata na análise tributária das demonstrações financeiras. Essa aplicação acontece, especialmente, quando, como mencionado, há integração dos dados da DFC com os dados da DRE.

## 2 RELAÇÃO ENTRE DFC E DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO DO EXERCÍCIO – DRE

Relembrando, a demonstração do resultado do exercício – DRE – é o relatório referente às receitas, aos custos e às despesas da empresa, dentro de um determinado período. Trata-se, assim, da divulgação de informações econômico-financeiras de maneira dinâmica, retratando a evolução dos negócios desenvolvidos pela empresa. A DRE, como é sabido, adota, como regra geral, o regime de competência das transações, isto é, as informações econômico-financeiras das empresas pertinentes a sua movimentação (receitas, custos e despesas) são registradas tão logo o negócio jurídico esteja consumado, entendida essa consumação como o cumprimento de todas as prestações envolvidas: por exemplo, uma relação jurídica de compra e venda estará consumada quando o vendedor entregar o bem e o comprador pagar ou se comprometer a pagar o preço – esse compromisso pode se dar pela assinatura de duplicata, nota promissória, cheque pré-datado ou qualquer outro título de crédito.

A DRE, em razão da adoção do regime de competência, registra a evolução positiva (lucro) ou negativa (prejuízo) das operações da empresa em um determinado período sem considerar o seu efetivo impacto financeiro; isto é, sem apresentar a movimentação do caixa (ingresso e saída de moeda). Em decorrência, o saldo final demonstrado na DRE (lucro ou prejuízo) em nada interfere na capacidade de pagamento da empresa: é possível que a empresa, mesmo registrando lucro no exercício financeiro considerado, não disponha de caixa para honrar seus compromissos financeiros; por outro lado, também é possível que a constatação de prejuízo da empresa não implique, necessária e automaticamente, a sua impontualidade no pagamento das suas dívidas. Então, para complementar as informações da DRE, a legislação societária, agora, determina a elaboração da demonstração dos fluxos de caixa.

## 3 REPERCUSSÕES TRIBUTÁRIAS NA DFC

A distinção entre resultado (lucro ou prejuízo) e caixa tem repercussão em diversas situações, inclusive tributárias. Atente-se para o seguinte exemplo: determinada empresa, num certo período, registrou lucro significativo, porém, para isso, foi necessário reinvestir parcela considerável dos ingressos de recursos em máquinas e equipamentos; com isso, conquanto tenha apurado lucro no período, essa empresa não tem dinheiro disponível para distribuir o referido lucro aos sócios. De um lado, do ponto de vista societário, a deliberação sobre a distribuição

de lucros está inviabilizada, por falta de caixa; por outro, se algum valor fora transferido aos sócios, durante o período, a título de antecipação de dividendos, tal transferência não poderá ser suportada sob essa rubrica (distribuição de lucros e dividendos), o que compromete, em decorrência, o aproveitamento da isenção de imposto sobre a renda que a lei concede aos lucros recebidos – alguma outra justificativa deverá ser encontrada para suportar a mencionada transferência (*pro labore*, empréstimo etc.).

Situação inversa também pode ocorrer. No final do período, por exemplo, acionistas minoritários, na assembleia ordinária de aprovação das contas, verificaram que a companhia está com bastante dinheiro em caixa, e, com o argumento de que há disponibilidade de recursos, solicitam a distribuição de dividendos mínimos obrigatórios; porém, sem atentar para o resultado do período. Diante do equívoco, os administradores informam que, embora tenha havido, nesse mesmo período, volume significativo de vendas, a companhia foi obrigada a reduzir seus preços: assim, de um lado, houve, efetivamente, ingresso de recursos financeiros em caixa (receita de vendas), no entanto, de outro, não se verificou lucro no período (preço abaixo ou muito próximo do custo).

Para harmonizar essas informações (resultado e caixa), as empresas, a partir da Lei n. 11.638, de 2007, divulgam, juntamente com a DRE (regime de competência), a demonstração dos fluxos de caixa (regime de caixa), com a disciplina juscontábil dada pelo Pronunciamento Técnico CPC 03 (R2) – Demonstração dos Fluxos de Caixa. As informações constantes nessas demonstrações devem ser integradas, com o intuito de permitir uma melhor análise das situações econômica e financeira da empresa. Vem, portanto, a exigência de a DFC suprir uma lacuna de informação contábil que existia.

O fluxo de caixa pode ser demonstrado de duas maneiras, quais sejam, pelo método direto e pelo método indireto. Pelo primeiro método, são consideradas somente as operações que resultaram em ingresso ou saída de recursos financeiros do caixa, tais como: pagamento de venda à vista, recebimento de duplicata, recebimento da venda de ativo imobilizado, pagamento de despesas, aquisição de matéria-prima, aquisição de participação societária. Se essas operações implicam movimentação no caixa, não necessariamente têm impacto no resultado (lucro ou prejuízo) da empresa.

No sentido da última afirmação acima, note-se o que acontece com as vendas em uma empresa comercial:

- venda à vista: receita no resultado e ingresso no caixa;
- venda a prazo: receita no resultado, mas sem ingresso no caixa;

- recebimento de duplicata: sem registro no resultado, mas com ingresso no caixa;
- inadimplência: possível reflexo no resultado (baixa do título ou constituição de provisão para devedores duvidosos) mas sem interferência no caixa.

Já o método indireto apresenta uma integração automática com a DRE, pois parte do resultado do período (lucro ou prejuízo) e faz ajustes a ele, retirando as operações que não ocasionaram efetivos ingressos ou saídas de recursos. Por esse método, o resultado do exercício é ajustado, por exemplo, por duplicatas a receber (receita que não representa ingresso de caixa), pagamento de parcela do valor principal de empréstimo (saída de caixa que não implica redução no resultado<sup>1</sup>), importação (que é aquisição de bens a prazo), depreciação (despesa meramente contábil, sem reflexo no caixa). Assim, no início da DFC elaborada com base no método indireto, ter-se-ia o resultado do período (lucro ou prejuízo), exatamente como apresentado na DRE; e no final, o saldo existente no caixa.

Em razão da integração que promove com a DRE, a demonstração dos fluxos de caixa é um valioso instrumento para a análise tributária de balanço, já que, da integração dessas duas demonstrações, podem-se verificar diversas situações relacionadas à apuração dos tributos. São apresentadas abaixo algumas dessas situações:

- significativo valor de duplicatas a receber e baixo saldo em caixa: pode indicar ocorrência de inadimplência; nesse caso, de acordo com a legislação tributária, ao menos parte dos títulos pode representar redução do IRPJ e da CSLL, em razão da baixa diretamente à conta de resultado ou da constituição de provisão para devedores duvidosos;
- significativo valor de títulos a receber de órgão governamental e baixo saldo em caixa: caso semelhante ao anterior, mas específico para o fornecimento de bens e serviços ao Poder Público; aqui, o tratamento tributário é diferente: permite-se a adoção do regime de caixa na apuração dos tributos sobre a receita e o lucro;
- ajuste na DRE das variações monetárias em razão do câmbio (registro meramente contábil, verificando-se o impacto no caixa somente na liquidação da operação internacional): a comprovação de que operações internacionais foram realizadas ressalta a atenção que deve ser dada ao

---

1. Com relação aos empréstimos, tanto passivos (tomados) quanto ativos (concedidos), somente há impacto no resultado dos juros.

tratamento tributário das importações e das exportações (especialmente no que concerne aos incentivos fiscais);

- elevada movimentação em caixa sem o correspondente reflexo no resultado: situação típica de operações que implicam a utilização de recursos de terceiros, de maneira antecipada ou reembolsada; indicação de que pode ser interessante a alteração da estrutura contratual do negócio realizado pela empresa;
- tributos a pagar sem saída de caixa: essa situação, se ocorrida dentro da normalidade do recolhimento dos tributos, pode indicar a existência de significativo saldo credor de tributos, necessitando, eventualmente, da adoção de procedimentos para o seu aproveitamento (declaração de compensação, pedido de restituição, dentre outros).

Note-se que, embora a demonstração dos fluxos de caixa não esteja diretamente relacionada às questões tributárias das pessoas jurídicas, ela pode ser um excelente instrumento para a gestão dos tributos e das estruturas contratuais com vistas à redução da carga tributária. Assim, em que pese a liberação da exigência de sua elaboração e publicação feita pela redação do incluído § 6º do artigo 176 da Lei n. 6.404, de 1976, a sua confecção é conveniente para fins gerenciais, inclusive no que diz respeito ao cumprimento da legislação tributária.

#### 4 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 28 dez. 2007. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm)>. Acesso em: 30 set. 2020.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC n. 03, de 3 de setembro de 2010**. Brasília, DF. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/183\\_CPC\\_03\\_R2\\_rev%2014.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/183_CPC_03_R2_rev%2014.pdf)>. Acesso em: 30 set. 2020.



## PADRONIZAÇÃO PARA O ENVIO DE TEXTOS

Os textos inéditos, escritos em português ou espanhol, devem ser encaminhados em formato Word (.doc) para o e-mail [mmp@apet.org.br](mailto:mmp@apet.org.br), de acordo com os critérios de padronização estabelecidos abaixo.

Os artigos devem ter até 15 a 20 laudas, redigidos conforme os padrões da ABNT (Associação Brasileira de Normas Técnicas)

Reserva-se à **Revista de Direito Contábil Fiscal** o direito de não publicar os textos recebidos. A seleção dos textos ficará a critério do Conselho Editorial.

### FORMATAÇÃO

- Folha: carta
- Editor de texto: Word para Windows
- Margens: esquerda, direita, inferior e superior de 2 cm
- Fonte: Times New Roman 12
- Parágrafo: Espaçamento anterior: 0 ponto; posterior: 12 pontos; entre linhas: espaço 1,5 cm; alinhamento à esquerda.

TEXTO: a primeira página do artigo deve conter:

- Título em letras maiúsculas e negrito (português ou espanhol);
- Resumo em português ou espanhol (a depender do idioma original), com cerca de 150 palavras, alinhamento à esquerda, contendo campo de estudo, objetivo, método, resultado e conclusão;

- Palavras-chave: mínimo de 5 (cinco) e máximo de 7 (sete) palavras-chave;
- Início do texto.

REFERÊNCIAS: devem ser citadas no corpo do texto, de acordo com as normas da ABNT. Referências bibliográficas completas deverão ser apresentadas em ordem alfabética no final do texto, de acordo com as normas da ABNT (NBR-6023).

NOTAS: devem ser reduzidas ao mínimo necessário e apresentadas no rodapé do texto, numeradas sequencialmente.

DIAGRAMAS, QUADROS E TABELAS: devem apresentar título e fonte e ser colocados ao final do texto, após as referências. Sua posição deve ser indicada no próprio texto, constando referência a eles no corpo do artigo. Deve-se evitar a repetição de informações contidas no texto.

INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES: no mesmo arquivo, o autor deverá enviar:

- Página 1: Título do artigo seguido da identificação do(s) autor(es) – nome completo, instituição à qual está ligado, cargo, endereço para correspondência, telefone e e-mail.

Os artigos assinados são de responsabilidade exclusiva do(s) autor(es).

A remessa do texto pelo autor implica sobre este a cessão dos direitos autorais para a **Revista de Direito Contábil Fiscal** e a permissão de sua publicação em meio eletrônico. É permitido citar parte dos textos sem solicitação prévia, desde que identificada sua fonte.

