

# Receitas de terceiros

Qualificação Jurídica, Qualificação Contábil e Impactos Tributários



**Vanessa Rahal Canado**

25 de Janeiro de 2017 - 09h02



CARGA TRIBUTÁRIA

COFINS

DIREITO E CONTABILIDADE

DIREITO TRIBUTÁRIO

PIS

SÉRIE DIREIT



67



63



Aa

**N**o primeiro artigo desta série *Direito e Contabilidade* foram expostos cinco relevantes aspectos da nova norma sobre *reconhecimento de receitas*, o IFRS 15, implementado no Brasil em novembro de 2016, após a aprovação do Pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis n. 47. O primeiro aspecto a que nos referimos tratava das

Condições para o Reconhecimento da Receita e sobre ele  
publicamos breve análise na semana passada. Nesta semana falaremos um pouco sobre os aspectos tributários das *Receitas de Terceiros*.

É intuitiva a ideia de que a receita tem que *pertencer* à pessoa jurídica para que seja contabilizada e, se for o caso, tributada. Ou seja, uma receita de terceiro tem que ser tributada pelo terceiro e não por aquele que recebe o dinheiro em seu nome. O trânsito de dinheiro não equivale a receita nem do ponto de vista contábil e nem tributário. A questão, então, é definir quando a receita *pertence* ou *não pertence* à pessoa jurídica. Quando pode-se considerar *titular* de uma receita? Essa resposta depende da análise das relações jurídicas que existem entre o fornecedor, o cliente e o terceiro. É preciso analisar quem é o contratante, quem é o contratado e quem é o intermediário (ou, na linguagem da norma contábil, o *agente*).

Em regra, é o contrato que vai determinar a relação que existe entre principal (fornecedor de bens, serviços ou direitos), agente (intermediário) e cliente (comprador dos bens, serviços ou direitos) e, conseqüentemente, que parcela do fluxo financeiro *pertence*, ou seja, é receita do agente ou receita do principal. Essa delimitação é fundamental para distinguir as receitas de terceiros das “receitas de terceiros”.

Há algum tempo foi levada ao Judiciário a tese de não-incidência de PIS e COFINS sobre os salários e encargos *repassados* pelas empresas de locação de mão-de-obra aos trabalhadores cedidos, sob o argumento de tais montantes não *pertenciam* a elas. O Superior Tribunal Justiça, ao julgar o tema, esbarrou exatamente na diferenciação entre intermediário, contratante e contratado da mão-de-obra. No primeiro julgamento (Recurso Especial n. 954.719) tratou de forma semelhante as *locadoras* e as *intermediadoras* de contratação de mão-de-obra, entendendo que os valores recebidos por essas empresas ingressavam em seus caixas “por direito próprio, em face de seu objeto social, correspondendo ao seu faturamento”, o que impunha incidência de PIS e COFINS. Um mês depois, ainda sem fazer diferenciação entre agenciamento e locação de mão-de-obra, decidiu que o “real faturamento” das empresas de trabalho temporário era apenas a *taxa de administração*, podendo ser excluídos da base de cálculo do PIS e da COFINS os

valores referentes aos salários e encargos dos trabalhadores (Recurso Especial 824.194). Pouco mais de três anos depois, pacificou o entendimento de que as empresas de locação de mão-de-obra não poderiam deixar de tributar os valores relativos aos salários e encargos, pois eles compõem o preço total do serviço prestado (Embargos de Divergência no Recurso Especial 827.194).

Neste caso, a definição da titularidade da receita, para fins contábeis e tributários, está condicionada às definições contratuais, as quais estão subordinadas aos ditames da legislação trabalhista, tributária e previdenciária. Segundo a Lei nº 6.019, de 1974, que disciplina a locação de mão-de-obra temporária, a finalidade da locadora é colocar à disposição de outras empresas (locatárias), pessoal especializado, por tempo determinado, cabendo a elas (locadoras) remunerar e assistir os trabalhadores. Aqui não se vislumbra a condição de *agente* ou de *intermediário* da locadora, o que fundamentaria a ausência de titularidade de parcela dos valores que ingressam no seu patrimônio. Diferente seria a situação da agência de empregos ou de mão-de-obra, cuja obrigação contratual é intermediar, aproximar as partes com interesses convergentes. À agência não cabe a contratação do empregado, mas a facilitação na busca de perfis que satisfaçam às condições requisitadas pelo futuro empregador. Portanto, eventuais salários ou encargos que a ela fossem entregues pelos contratantes (empregadores) seriam típicas receitas de terceiros (tecnicamente falando, nem seriam receita).

Outra situação que tem trazido muitas divergências (contábeis e tributárias) refere-se às parcerias *versus* as subcontratações. O tom colaborativo que invade o mercado de trabalho e a economia atual torna difícil a formalização adequada das relações jurídicas (para efeitos de responsabilidades), impactando o reconhecimento de receitas e distorcendo a carga tributária aplicável aos negócios. A utilização de plataformas digitais para aproximar prestadores de serviços dos tomadores, vendedores de bens dos compradores, assim como as parcerias, também é o tipo de situação que pode ser formalizada juridicamente de diversas formas, o que dificulta a determinação precisa dos efeitos tributários e,

consequentemente, o julgamento para efeitos de registro contábil.

Desta perspectiva os contratos assumem uma importância muito maior do que distribuir direitos e obrigações para atribuição de responsabilidades: seus termos é que determinarão o momento do reconhecimento, a natureza, o montante e a titularidade das receitas, com os consequentes efeitos tributários. Para efeitos contábeis ainda há uma dificuldade adicional, que é a possibilidade de desconsiderar-se o contrato para buscar a essência econômica da operação, sobre a qual também poderão divergir a empresa, o contador, o auditor e o advogado...

No contexto das atuais discussões, essa perspectiva da norma contábil (não podem ser reconhecidos como receitas os valores arrecadados pela empresa na condição de agente) fortalece o argumento de não incidência de PIS e COFINS sobre as receitas de terceiros. O desafio, em todo caso, é formatar relações jurídicas contratuais que deixem clara a função do agente, ou seja, daquele que recebe o valor a ser repassado. Essa preocupação mitiga não só efeitos tributários, mas também fortalece a decisão sobre o registro contábil a ser feito.

---

**Vanessa Rahal Canado** - Sócia da Área Tributária do CSMV Advogados. Professora da FGV DIREITO SP. Mestra e Doutora pela PUC/SP. Coordenadora do GEDEC – Grupo de Estudos em Direito e Contabilidade.



**Bárbara Mengardo**

**Carf começa a julgar caso bilionário da Petrobras**



**Vanessa Rahal Canado**

**Reconhecimento de receitas e obrigações de**



**Liviana**  
**PG**  
**IP**



## COMENTÁRIOS

Assine |  
Quem Somos |  
Fale Conosco |

