

# Reconhecimento de receitas e obrigações de desempenho

Os conflitos de competência entre ISS e ICMS



**Vanessa Rahal Canado**

15 de Fevereiro de 2017 - 13h57



*Pixabay*

COFINS

DESTAQUES

DIREITO E CONTABILIDADE

DIREITO TRIBUTÁRIO

ICMS

PIS

RECEITAS



10



21



Aa

**E**ste é o último artigo da série “Direito e Contabilidade”, iniciada no JOTA para tratar dos aspectos jurídicos e

tributários da nova norma contábil para *reconhecimento de receitas*, o Pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis n. 47 (CPC 47). Neste texto, trataremos de um dos pontos que julgamos mais delicados, tanto para a contabilidade como para o direito contratual e o direito tributário, que é a obrigatoriedade de identificação e segregação das *obrigações de desempenho* para efeitos de reconhecimento das receitas.

De acordo com a norma contábil, uma empresa só pode reconhecer contabilmente a receita se tiver cumprido sua obrigação contratual (chamada pela norma contábil de *obrigação de desempenho*), seja ela a de entregar um bem (tangível ou intangível – cessão de direitos) ou a de prestar um serviço. Em um contrato, pode haver uma ou mais obrigações. Um contrato pode, ainda, estar relacionado com outro(s) – conjunto de contratos que dizem respeito a um só negócio – o que complica ainda mais essa etapa. Isso sem contar a possível multiplicidade de interpretações que podem surgir quando os contratos passarem a ser lidos por contadores, advogados, auditores, departamentos financeiros etc.

Ainda, prescreve o CPC 47 que quando houver duas operações não-simultâneas fixadas em uma mesma transação, as receitas delas decorrentes devem ser reconhecidas cada qual a seu tempo. Um exemplo ajuda a identificar os impactos jurídicos e tributários desse comando contábil: a empresa XPTO firma um contrato para elaborar um projeto de iluminação e se obriga a executar o projeto depois de aprovado pelo cliente, fornecendo todos os materiais necessários previamente. As receitas decorrentes deste contrato deverão ser reconhecidas em momentos distintos e após o cumprimento de cada uma das obrigações: (i) elaboração e apresentação do projeto, (ii) entrega dos produtos e (iii) execução.

Mas, seriam a entrega dos produtos e a execução do projeto obrigações de desempenho distintas? Foi satisfeita a obrigação contratual se a empresa XPTO apenas entregou os produtos e não executou o projeto? E quanto ao projeto, seria ele uma obrigação de desempenho distinta? E se não foi “cobrado” pela empresa? Essas respostas são fundamentais não só para a alocação e a determinação do momento do reconhecimento da receita, mas também fins tributários, pois ela determina a natureza do negócio.

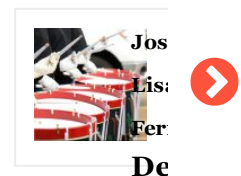
Supondo que a elaboração do projeto seja uma obrigação de desempenho autônoma, o fato de ter sido feita “gratuitamente” exclui o reconhecimento de receita? Para fins contábeis, não. Considerando então a atribuição de cunho econômico a essa operação, haveria incidência do ISS? E quanto às obrigações de entrega dos bens e execução do projeto, seriam elas distintas? Se foram, a incidência do ISS e do ICMS deveria seguir o mesmo raciocínio? Ou a contabilidade é que deveria se valer do raciocínio que se utiliza para mitigar os conflitos de competência entre ICMS e ISS, buscando a unicidade e a prevalência de uma obrigação sobre a outra? Embora não deixe de ser um excelente critério, que procuramos adotar inclusive na proposta de redação da nova Lei do ICMS do Mato Grosso para mitigar esse grave problema criado pela repartição constitucional artificial entre mercadoria e serviço, ele é subjetivo e casuístico[1].

As respostas a essas questões são, portanto, complexas, mas um ponto nos parece fundamental: se elas forem debatidas no momento da formatação contratual tendem a, posteriormente, gerar bem menos dificuldade para a contabilidade e para a tributação. Deve ser clara e objetiva a expressão contratual do negócio, que servirá de suporte ao julgamento para o registro contábil e à decisão de recolhimento de ISS e / ou ICMS. Mas, isso nem sempre é viável, especialmente em razão das estratégias comerciais de algumas empresas.

Comercialmente, as empresas de telefonia vendem aparelhos por preços menores (ou até não cobram por eles) em razão da futura e continuada prestação dos serviços de telecomunicação ao comprador/tomador. Essa estratégia comercial não necessariamente será suficiente ao reconhecimento das receitas, que tomará por base o cunho econômico da operação (não existem “doações” de aparelho, muito embora o cliente possa não estar pagando por ele – ou achando que não está). Essa essência econômica terá impacto na incidência do ICMS-Mercadoria x ICMS-Comunicação? E nos créditos de PIS e COFINS? Para fins tributários, prevalecerá a estratégia comercial, a nota fiscal ou a essência econômica? Mas, e na nota fiscal, o que deveria prevalecer? Esse é só o começo de uma longa jornada de produtivos conflitos entre direito e contabilidade que enfrentaremos nos próximos anos. Sejam bem-vindas à interdisciplinaridade!

[1] <http://midianews.com.br/politica/governo-envia-projeto-da-reforma-tributaria-a-assembleia/282063>,  
<http://www.noticiasdematogrosso.com.br/professores-e-empresarios-elogiam-proposta-de-reforma-tributaria-de-mt/>. A redação proposta era: Art. 4º, §1º. “consideram-se também operações de circulação de mercadorias, na forma definida no inciso I do *caput* deste: I – o fornecimento de bens e mercadorias que, embora relacionados à prestação de serviços, dela não possa ser diferenciados e sobre ela prevaleça; II – o fornecimento de bens e mercadorias que, embora relacionados à prestação de serviços, dela possa ser diferenciado; III – o fornecimento de bens e mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços de competência dos Municípios, quando a lei complementar expressamente sujeitar tais bens e mercadorias à incidência do ICMS.

**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.



## COMENTÁRIOS

Assine |  
 Quem Somos |  
 Fale Conosco |

