

Condições para o reconhecimento da receita

É possível existir riqueza jurídica sem existir riqueza econômica?



Vanessa Rahal Canado

18 de Janeiro de 2017 - 11h58



JOTA Imagens

COFINS | CSLL | DIREITO E CONTABILIDADE | DIREITO TRIBUTÁRIO | IFRS | IRPJ | ISS | PIS |

f 45 in 76    Aa

No primeiro artigo desta série, publicado na semana passada, 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*.

Antes de tudo é importante alertar que o IFRS 15 destina-se a regular o reconhecimento de receitas de *contratos com clientes*. Ele não se aplica, portanto, ao reconhecimento de receitas financeiras. Também não se aplica a receitas decorrentes dos contratos de arrendamento e seguro.

De acordo com o IFRS 15 e o CPC 47, uma receita só pode ser reconhecida se (i) houver a transferência do controle (dos bens ou serviços) ao comprador (ao longo do tempo ou em determinado momento); (ii) o valor da receita e das despesas incorridas puder ser mensurado com confiabilidade e (iii) for provável que os benefícios econômicos daquela operação fluirão para o vendedor. Ausente qualquer uma dessas condições, a receita não deve ser reconhecida. Neste caso – ausência do reconhecimento da receita nas demonstrações financeiras – como fica a tributação da renda (IRPJ/CSLL) e da receita (PIS/COFINS)?

Essa resposta é complexa porque hoje não existem na legislação tributária normas que orientem a aproximação ou o distanciamento da realidade contábil e jurídica quanto a esse aspecto. Por isso, para responder a essa pergunta precisamos construir e desconstruir, juridicamente, a relação que existe entre o reconhecimento de receitas do ponto de vista contábil e o reconhecimento de receitas para fins tributários.

Diferentemente de uma compra e venda de bens ou da prestação de serviços, a receita e a renda não possuem fatos geradores “tangíveis” ou “visíveis” *per se*. Ainda que a venda de um produto não seja tributada pelo ICMS a partir do acontecimento real, mas a partir dos rastros deixados por essas operações (registros em livros próprios, emissão de Nota Fiscal), é possível visualizar sua ocorrência independentemente das formalizações exigidas pelas obrigações acessórias. Isso não ocorre com a renda e a receita, intangíveis por natureza. A *receita* e a *renda* (lucro), como parte da realidade econômica empresarial, só se tornam visíveis a partir das demonstrações financeiras. São os documentos contábeis (balanço, demonstração de resultados etc.) que registram as receitas e as despesas, suas origens e aplicações, permitindo então as adequações exigidas pela

legislação tributária para constituição dos fatos tributáveis pelo IRPJ, pela CSLL, pelo PIS e pela COFINS. Por essa razão é que há estrita e constante intersecção entre contabilidade e tributação na regulação da incidência desses tributos federais.

Após a edição da Lei n. 11.638, de 2007, que promoveu as alterações necessárias na legislação brasileira para que pudéssemos passar a seguir o padrão internacional de contabilidade, esses tributos federais seguiram o princípio da neutralidade (sabemos que ainda há bastante discussão sobre a aplicação desse princípio, mas não falaremos sobre isso neste momento). Somente a partir de 2014, com a publicação da Lei nº 12.973, é que houve expressa regulação dos limites entre o suporte contábil e a constituição dos fatos jurídicos tributários.

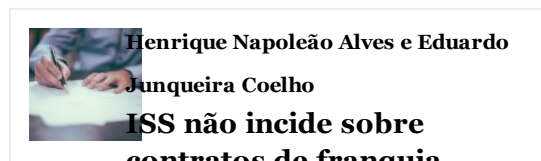
É claro que a Lei 12.973 só pôde regular os efeitos das normas contábeis que existiam à época de sua publicação. Alterações posteriores ou novas normas devem ser consideradas neutras até que a legislação tributária as regule expressamente. Essa é a mensagem do art. 58 da Lei 12.973.

O Pronunciamento CPC 47 (2016) é claramente posterior à Lei 12.973 (2014). Entretanto, antes do CPC 47, o reconhecimento contábil de receitas era regido pelo Pronunciamento CPC 30, cuja última versão foi aprovada em 2012 e já continha, de modo mais genérico, as mesmas condições para o reconhecimento de receitas indicadas no início deste artigo. Assim, quando da publicação da Lei 12.973, o reconhecimento contábil de receitas já estava condicionado à transferência do controle (anteriormente definido apenas como *riscos e benefícios*) dos bens e serviços, à segura mensuração das despesas incorridas e das receitas a serem recebidas e à probabilidade de recebimento do preço. Contudo, a Lei 12.973 não regulou de forma sistematizada os impactos tributários do reconhecimento de receitas previsto no Pronunciamento CPC 30 (já vigente à época). Apenas alguns poucos aspectos foram regulados esparsamente: (i) a inclusão dos tributos sobre vendas no conceito de receita para fins tributários (diferente do que diz a norma contábil); e (ii) o diferimento da tributação da parcela do valor justo reconhecida contabilmente em operações de permuta equiparadas à compra e venda.

De acordo com a lógica do art. 58 da Lei 12.973, a ausência de regulação expressa sobre a autonomia da tributação em relação

às condições para o reconhecimento da receita, que podiam ser extraídas do Pronunciamento CPC 30, autoriza a conclusão de que o tratamento tributário deve seguir o tratamento contábil. Essa conclusão está sim sujeita a uma avaliação crítica, a partir do conceito jurídico de receita (que está sempre a depender do caso concreto, a propósito, haja vista sua falta de autonomia semântica) e dos princípios tributários (capacidade contributiva, legalidade etc.). Entretanto, nesta primeira análise, parece bastante razoável a não tributação daquilo que ainda não se materializou como receita do ponto de vista contábil. Afinal, muito embora a realidade econômica (capturada pelas demonstrações financeiras) não seja suficiente para a tributação, ela se mostra absolutamente necessária. Sem riqueza do ponto de vista econômico, não nos parece possível defender a tributação, especialmente analisando-se o parco conceito legal de receita e o princípio da capacidade contributiva.

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 |

