****

**Do Tratamento Tributário Da Receita (Contabilizada nos moldes do CPC 47 – Receita De Contrato Com Cliente)**

***\*Acadêmico João Miguel da Silva***

O presente texto tem por finalidade realizar uma análise específica dos efeitos tributários do Pronunciamento Técnico CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente (“CPC 47”), no que se referem aos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS), segundo a legislação em vigor.

Note que o estudo aqui é de direito tributário, assim, tratarei pontualmente dos aspectos contábeis do CPC 47, necessários para a compreensão do tema intitulado. Espero ao final, honrar a sua leitura.

Vamos lá!

É fácil perceber que qualquer mudança no critério de reconhecimento de receitas afeta a correspondente tributação (resultado tributável ou receita tributável – a depender da sistemática de incidência do tributo e de seu regime jurídico).

No passado (não tão distante), devido ao atropelo da contabilidade pela legislação tributária, a emissão da nota fiscal era o principal instrumento balizador do reconhecimento e mensuração da *receita* nas empresas, não havia que falar em **determinação contábil do preço da transação e a sua alocação sujeita ao** **critério de maior precisão da distinção de bens e serviços na contratação e da variabilidade do preço para alocação no resultado**, bem como não tínhamos a figura contábil da realização da receita pela satisfação de obrigação de performance, com raras exceções, a exemplo dos contratos de execução de obra ou construções de ativos que demandavam mais de um exercício, os quais já eram guiados pelo consagrado método do Percentual de Conclusão (em inglês *Percentage of Completion*), mecanismo perpetuado e em vigor tanto para a contabilidade como para a tributação federal do resultado ou da receita.

Com o advento do CPC 47, com eficácia desde 01/01/2018, surgem as preocupações (das empresas, dos profissionais responsáveis pela elaboração das demonstrações contábeis e das apurações tributárias, e do Fisco) no que diz respeito aos seus impactos tributários, pois o resultado apurado de acordo com a escrituração comercial serve de ponto de partida para a apuração e pagamento dos tributos, e também para pagamento de lucros ou dividendos aos seus sócios ou acionistas. Não esqueçamos que a receita é a principal rubrica do resultado, daí a relevância do tema.

# **I - DO CONCEITO DE RECEITA**

De início, é superabundante e visceral o debate sobre o conceito de receita, no âmbito tributário.

Afinal*, receita* é um instituto de natureza contábil, jurídico ou econômico?

Segue a minha contribuição para elucidação desta efervescente e relevante questão para a Contabilidade e o Direito Tributário.

O título do CPC 47 tem como elemento nuclear “receita” e o sistema tributário a elege como fato econômico imponível. Neste diapasão, deve-se ocupar o estudioso do tema em identificar a natureza da receita, pois, apenas identificada a natureza do fato é que gozaremos do fluxo estrutural sólido da interpretação, do contrário, resta-nos apenas conclusões gelatinosas, até porque a contabilidade reconhece fato econômico, no caso o fenômeno econômico receita, já ao direito tributário interessa identificar o fato econômico imponível.

Visitemos o fundo da questão, sem perder a objetividade que o exíguo espaço pede. Como ponto de partida, já proclamo, por passar muitas vezes despercebido: nada, repito nada, é registrado, mensurado e evidenciado na escrituração e apresentado nas demonstrações contábeis, que não aconteceu no mundo fático econômico. Visto por outro ângulo, saibamos de antemão que a contabilidade é um sistema reflexivo, ou seja, nenhum fenômeno econômico registrável nasceu no mundo contábil, mas, sim, *(i)* na seara contratual, ou *(ii)* na órbita estritamente legal, ambos em uma economia de mercado, sabendo-se que o Brasil adota constitucionalmente o regime da livre iniciativa e do direito à propriedade privada (CF/88, art. 170), isto é, a Carta Magna não limita conceitualmente o campo de ação econômica das empresas privadas junto ao mercado, mas sim do Estado, embora aqui e acolá no tempo alguns governantes pátrios esqueçam e precisam ser lembrados do expresso na *Mãe* de todas as leis.

Assim, a Contabilidade Societária concerne a um sistema procedimental econômico que, por meio de seus critérios próprios, fotografa continuamente fatos de cunho patrimonial, extraídos de fatos de essência econômica decorrentes (1) das relações obrigacionais regidas pelo direito contratual e patrimonial (direito privado, como exemplo, contrato de compra e venda), ou (2) das relações obrigacionais oriundas estritamente da lei (direito público, por exemplo, tributo devido).

Por conseguinte, **receita não é um fato de essência contábil, ou seja, não é instituto contábil**, até porque, já alertado que a contabilidade é reflexiva de fatos econômicos, para tanto, vale-se de suas mecânicas (ferramentas do reconhecimento, mensuração e evidenciação). Portanto, receita será ou de natureza jurídica ou de natureza econômica.

Pois bem, seria receita um instituto de natureza jurídica, e assim, emergiria de um juízo jurídico ancorado nas ferramentas da ciência que o circunda: o Direito?

Identificar a natureza de um instituto requisita verificar os princípios basilares que o rege e “despedaçando” o instituto, investigar quais são os elementos que o formam.

Ora, de pronto e sem pestanejar, conclui-se que **receita também não é de natureza jurídica**, pois a ciência do direito não se ocupa epistemologicamente dela (origem, natureza e delimitações) e nem cabe se ocupar, por conseguinte não a revela em seus elementos constitutivos, portanto, no mundo jurídico, não há espaço para tal discussão, daí nenhuma norma jurídica (essencialmente norma de conduta humana, como alerta-nos o notável Hans Kelsen[[1]](#footnote-2)) a tipifica, valendo-se, quando necessita, da conceituação dada pela ciência que a pilota, assim, **conclui-se que a contabilidade societária e o direito tributário refletem o fenômeno “receita” conceituado pela ciência econômica**, como restará demonstrado.

O instituto receita é tipificado e governado de forma imperiosa pela Ciência Econômica e vale-se a Contabilidade Societária da especificação dada por aquela ciência para retratá-la, segundo o filtro e o molde dados pelos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação.

Já o Direito Tributário brasileiro, com a sua autonomia de competência e viés arrecadatório, vale-se como ponto de partida do reconhecimento da Contabilidade Societária do instituto econômico “receita” e em norma jurídico-tributária faz várias ressalvas fiscais, logo, requerendo ajustes fiscais para apuração do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, devido a não validação plena do que consta na escrituração contábil, como veremos a seguir.

Afunilando, definir receita é campo da microeconomia, que nos concede o seu conceito e sua **fórmula matemática básica (R = q *x* p, sendo “q” a quantidade e “p” o preço)**, não se justificando aqui o apontamento de fórmulas mais complexas envolvendo receitas marginais e preços relativos e os seus correspondentes custos e ao final rendimentos, sem perder de vista a maximização de lucros.

Notem que ***receita* (bruta ou total) para a microeconomia é sinteticamente conceituada como “o preço do bem ou serviço multiplicado pela quantidade vendida**[[2]](#footnote-3)”. A entidade constituída com finalidade econômica, por meio da receita alcança a renda (lucro, ganho).

Já a “**renda econômica é definida** como a diferença entre o valor que as empresas estão dispostas a pagar por um insumo e o menor valor necessário para adquiri-lo. Em mercados competitivos, tanto no curto como no longo prazo, a renda econômica é um valor frequentemente positivo, mesmo que o lucro seja igual a zero.[[3]](#footnote-4)”, percebam que “Renda econômica é a diferença entre os pagamentos destinados a um fator de produção e o mínimo valor que teria de ser despendido para poder contratar o uso de tal fator[[4]](#footnote-5).” (grifei)

Como o ilustre economista pátrio Delfim Netto[[5]](#footnote-6) ensina, a economia de mercados não é um sistema caótico, onde as coisas acontecem independentemente da vontade dos homens e sem que eles tenham consciência desse processo precificado por unidade de moeda.

Neste contexto, receita em um mercado competitivo (não monopolizado), insere-se na norma maior da economia de mercado: lei da oferta e da demanda; daí decorre os filhotes sistemáticos Teoria da Empresa, Teoria da Produção, Teoria dos Custos e Teoria dos Rendimentos, nesta última, anexa-se a Teoria dos Preços.

Por fim, aos amantes da microeconomia, querendo adentrar mais ao conceito de receita com os seus cantos e recantos, vale debruçar-se sobre os estudos concernentes a receita, custo e lucro (rendimentos) feitos pelo saudoso e insigne economista brasileiro Mário Henrique Simonsen, merecendo destaque “Fundamentos da Teoria dos Preços”[[6]](#footnote-7), e ainda a Teoria da Empresa (Teoria da Firma), conceito esse delineado pelo economista britânico Ronald Coase, em artigo publicado em 1937[[7]](#footnote-8) e esquadrinhado subsequentemente pelo economista norte-americano Oliver Williamson em suas escritas[[8]](#footnote-9).

O exposto acima é suficiente para insculpir em rocha: **receita é um instituto da Ciência Econômica, fundamentalmente da microeconomia**, pois é desnecessário beber toda a água do oceano para saber que ela é salgada, basta um gole atento na sua borda. Assim, a Ciência Contábil e Jurídica pode, segundo o seu prisma, filtrar e moldar o instituto econômico, mas jamais desnaturá-lo, dizendo: *(a)* receita econômica não é receita; *(b)* aquilo que não é receita econômica é receita; agora, pode-se estabelecer em específica norma contábil ou jurídica que *(c)* esta receita econômica ainda não se reconhece (teste de reconhecimento contábil); ou *(d)* esta receita econômica não é tributável (teste da estrita legalidade tributária).

**II – DO FATO GERADOR CONTÁBIL E DO FATO GERADOR TRIBUTÁRIO**

No âmbito contábil, extrai-se do CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, o filtro e o molde contábil para o instituto econômico “receita” (daí denominar fato gerador contábil), visando o seu reconhecimento, mensuração e evidenciação, descrevendo, sob a ótica patrimonial, a receita como um ingresso de recurso econômico que estejam presentes os 3 elementos econômicos abaixo, cumulativamente:

1. Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil (valor positivo no resultado);
2. Gera aumento de ativo ou diminuição de passivo e para tanto, como regra, há em contrapartida um sacrifício de ativo da empresa (perda do controle de recursos) e proporcionando entrada do novo recurso econômico; e
3. Trata-se de ingresso de recurso de não sócio, bem como não provisório, quer dizer, identificado na data da contabilização como valor definitivo para o patrimônio da empresa, permitindo assim a sua composição ao final do período contábil em seu patrimônio líquido.

Colhendo de estudos jurídicos, vale trazer o útil compilado dos mais diversos doutrinadores, resumidos por Ricardo Mariz de Oliveira[[9]](#footnote-10), entendimentos em relação aos quais também aqui associo-me, ressaltando em especial que as descrições abaixo estão em harmonia com o Pronunciamento Técnico CPC 00(R2):

* “receita é um tipo de entrada ou ingresso no patrimônio da pessoa jurídica, sendo certo que **nem todo ingresso ou entrada é receita**;
* receita é o tipo de entrada ou **ingresso que se integra ao patrimônio sem reserva, condição** ou compromisso no passivo, acrescendo-o como **elemento novo e positivo**;
* a receita **passa a pertencer à entidade com sentido de permanência**;
* a receita **remunera a entidade**, correspondendo ao benefício efetivamente resultante de atividades suas;
* a receita provém de outro patrimônio, e se **constitui em propriedade da empresa pelo exercício das atividades que constituem as fontes do seu resultado**;
* a receita **exprime a capacidade contributiva da entidade**;
* a receita **modifica o patrimônio, incrementando-o**.” (grifei)

Diante do que vimos anteriormente, não é no mundo contábil (e nem no universo do direito) que se gera a *receita* pois, a Contabilidade é reflexiva e não constitutiva de relações obrigacionais (constituição de direito ou obrigações). Note-se que, dizendo de outra forma, a Contabilidade registra fatos econômicos decorrentes de relações obrigacionais constituídas na economia de mercado que afetem o patrimônio da entidade, refinando, a contabilidade societária registra fatos patrimoniais decorrentes de fatos econômicos agregadores ou desagregadores (acréscimos ou decréscimos patrimoniais).

De outro lado, o Direito Tributário deve levar em consideração os efeitos econômicos dos fatos, e não somente a *forma jurídica*, e frise-se que o direito tributário também não origina receita, mas quando da sua existência, elege-a em lei como **fato econômico imponível.**

Sobre o tema, vale trazer à baila lavra minha e de Douglas Yamashista, presente em obra com outros notáveis juristas[[10]](#footnote-11), que visa elucidar a matéria:

“Como cediço, **a Contabilidade** cuida de *registrar o patrimônio* de uma entidade, assim, **registra fatos econômicos** com valor jurídico ou não.

Nesse diapasão, **todo fato gerador tributável será fato gerador contábil**, porém, nem todo fato gerador contábil será fato gerador tributável.

O ***fato gerador contábil*** implica no registro contábil das variações quantitativas ou qualitativas envolvendo o patrimônio da empresa. Já o ***fato gerador tributário*** é o fato gerador da obrigação tributária principal que consiste no fato econômico definido em lei como necessário e suficiente para sua ocorrência (CTN, art. 114).

**Fato Gerador Jurídico/Tributário** é a previsão da norma jurídica que descreve um ato ou **fato que, uma vez concretizado**, gera a obrigação de pagar o tributo imposto pelo Estado.

De outro lado, **os fatos econômicos devem ser reconhecidos e registrados integralmente no momento em que ocorrerem. Os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatos geradores contábeis, independentemente do fato gerador tributário**.

Veja-se que antes do fato gerador tributário, **o fato gerador contábil deve legitimar sua existência antes do fato gerador tributário**. Isso implica dizer que a Nova Contabilidade requer a prevalência do fato econômico sobre o fato fiscal, fato jurídico ou fato financeiro.

**A hipótese eleita pela Constituição Federal para a tributação federal é o auferimento da renda, entenda-se acréscimo patrimonial. Desse modo, para que haja tributação, é necessário auferir acréscimo ao patrimônio para ser tributado pelo imposto de renda, não simplesmente deter patrimônio**.

No âmbito contábil, há quatro espécies de *fatos geradores contábeis* exigidos ou albergados pela Nova Contabilidade: *(i)* mutações patrimoniais; *(ii)* compensações patrimoniais; *(iii)* transitoriedades patrimoniais; e *(iv)* **acréscimos patrimoniais**.

**Somente a quarta espécie é o fato concreto tributável pelo imposto de renda**, os demais têm relevância estritamente contábil, sob pena de se tributar o patrimônio e não a renda, ferindo o princípio constitucional da capacidade contributiva, CF/88, art. 145, §1º.

Para ser tributado pelo imposto de renda, não basta o *fato econômico* ser definido pela contabilidade como “acréscimo patrimonial”, mas também deverá ser eleito como hipótese de incidência tributária (fato abstrato) em lei do imposto de renda, do contrário fere o princípio da legalidade (CF/88, art. 150, I). O fato gerador do imposto de renda da pessoa jurídica é o lucro real, lucro presumido ou o lucro arbitrado.” (grifei)

Considerando que o ponto de partida para apurar o lucro real[[11]](#footnote-12) (base de cálculo do IRPJ) e o resultado ajustado (base de cálculo da CSLL) é o resultado contábil, e a lei tributária ordena que esse **resultado seja apurado segundo a Contabilidade**, com todos os seus critérios patrimoniais e por conseguinte de desempenho econômico (resultado), destaca-se a importância de compreender em que momento a *receita* é reconhecida no resultado apurado pela entidade, segundo os normativos contábeis, ou seja, para compor o resultado do exercício não basta estar diante de uma receita econômica, mas de receita contábil realizada.

Por óbvio que não se está se sustentando aqui que a Contabilidade Societária subordina o Direito Tributário, ciências díspares com seus próprios critérios, portanto, como sabido, o lucro contábil difere do lucro tributável (lucro contábil ajustado pelas adições e exclusões prescritas nas leis tributárias).

Nesta conjuntura, vale conhecer que o STF (Supremo Tribunal Federal) em oportunidade no Recurso Especial nº 606.107/RS (julgamento de 22 de maio de 2013) estampou com lucidez em sua ementa:

“V – (...) **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**.” (grifei)

Neste julgado, a Ministra Relatora Rosa Weber enfatizou o pertinente pensamento de José Antonio Minatel do qual já corroboro e manifesto há tempos: “há equívoco nessa tentativa generalizada de **tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual espera-se sejam retratados, não o contrário**.” (grifei)

Diante disso tudo, percebe-se que os fatos contábeis (fatos patrimoniais e de desempenho econômico) podem ou não ser objeto de tributação ou de ajustes fiscais, os fatos econômicos (objeto de escrituração contábil) são mais amplos que os fatos geradores tributários, estes limitados ao que dispõe a lei, com suas especificidades (princípio da estrita legalidade tributária[[12]](#footnote-13)).

Sob a ótica jurídico-tributária, temos no art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/1977 (na redação dada pela Lei nº 12.973/2014) a descrição, para efeito fiscal, de receita (bruta). Vejamos:

“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.” (grifei)

A norma tributária dá voltas ao muro de Jericó para conclusivamente estabelecer como “receita bruta” “as receitas da atividade”, para efeito do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS.

De todo o exposto, a Ciência da Contabilidade e a Ciência do Direito não são ciências que definem o instituto *receita*, mas o descreve e o molda segundo a sua ótica. A Contabilidade registra o fato econômico (sob ótica patrimonial), mas não norteia a sua origem, a sua essência, a sua natureza, dessa feita, *receita* tem natureza estritamente econômica. Isso não afasta a importância da Ciência da Contabilidade para delinear o conceito e alcance do instituto econômico *receita* para o seu registro, mensuração e evidenciação, em atendimento de seus particulares propósitos: apresentar a situação patrimonial e o desempenho econômico da entidade para os usuários, em especial investidores e financiadores, identificarem riscos e oportunidades junto à empresa analisada.

Pelo exposto, didaticamente e de forma sumária, conclui-se que ***receita contábil* é riqueza nova para o patrimônio da entidade.**

Arremato com o pensamento clássico de Hendriksen[[13]](#footnote-14): “Em seu nível mais fundamental, receita é um aumento de lucro.”

O fluxo abaixo contribui para a compreensão do até aqui analisado:

O fluxo acima contribui também para entender por que a doutrina jurídica e a jurisprudência não aceitam a estrita interpretação econômica para o direito tributário, pois como acima, o conceito econômico do instituto receita só participará do mundo jurídico-tributário, após a observância do fluxo supra, culminando no teste da estrita legalidade tributária, que pode requerer ajustes fiscais para atender os seus propósitos de cunho arrecadatório.

1. **DO RECONHECIMENTO CONTÁBIL E DA MENSURAÇÃO DA *RECEITA***

Definido *receita*, veja-se sinteticamente como reconhecer esse elemento, nos moldes do CPC 47, para na sequência verificar-se os ajustes fiscais requeridos pela RFB.

Basicamente, são cinco os passos para o reconhecimento e mensuração de receitas, consoante requerimentos trazidos pela norma contábil (CPC 47):

|  |  |
| --- | --- |
| 1º passo | Identificação se já há ***contrato*** com determinado ***cliente.*** |
| 2º passo | Identificação das ***obrigações de* performance** a cumprir/satisfazer no contrato. |
| 3º passo | Determinação do ***preço*** da transação. |
| 4º passo | ***Alocação do preço*** da transação nas obrigações de performance |
| 5º passo | **Reconhecimento** da **receita performada**. |

A entidade deve contabilizar os efeitos de um contrato com um cliente, que esteja dentro do alcance do CPC 47[[14]](#footnote-15), somente quando todos os critérios a seguir forem atendidos, já no início do contrato (item 9 do CPC 47):

1. quando as partes do contrato aprovarem o contrato (por escrito, verbalmente ou de acordo com outras práticas usuais de negócios) e estiverem comprometidas em cumprir suas respectivas obrigações;
2. quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;
3. quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;
4. quando 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
5. quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente.

Como **segundo passo**[[15]](#footnote-16), a entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de performance ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo.

Para cada obrigação de performance identificada, a entidade deve determinar, no início do contrato, se satisfaz à obrigação de performance ao longo do tempo ou se satisfaz à obrigação de performance em momento específico no tempo. Se a entidade não satisfizer à obrigação de performance ao longo do tempo, a obrigação de performance é satisfeita em momento específico no tempo.

No início do contrato, a entidade deve avaliar os bens ou serviços prometidos em contrato com o cliente e deve identificar como obrigação de performance **cada promessa de transferir ao cliente**:

1. **bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto**; ou
2. série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente, se ambos os critérios forem atendidos: (i) cada bem ou serviço distinto da série que a entidade promete transferir ao cliente para obrigação de performance satisfeita ao longo do tempo; e (ii) o mesmo método é utilizado para mensurar o progresso da entidade em relação à satisfação completa da obrigação de performance para transferir ao cliente cada bem ou serviço distinto da série.

No **terceiro passo**[[16]](#footnote-17), 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 a essa obrigação de performance. **Destaca-se que se exclui do preço da transação as estimativas de contraprestação variável que sejam restringidas**.

O **quarto passo** cuida da alocação do preço da transação nas obrigações de performance[[17]](#footnote-18).

O objetivo, ao alocar o preço da transação, consiste em que a entidade aloque o preço da transação a cada obrigação de performance (**bem ou serviço distinto) pelo valor que reflita o valor da contraprestação à qual a entidade espera ter direito** em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente.

Para atingir o objetivo de alocação, a entidade deve alocar o preço da transação a cada obrigação de performance identificada no contrato com base no preço de venda individual, exceto para a alocação de descontos e para a alocação de contraprestação que inclua valores variáveis.

E por último, **5º passo**, a entidade deve reconhecer as receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer a obrigação de performance ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo.

Vale destacar que a norma contábil em si (CPC 47) já foi objeto de estudo pelo Acadêmico Edison Arisa Pereira, que brilhantemente explicou o pronunciamento contábil e suas nuances, na obra *Acadêmicos Explicam os Pronunciamentos Contábeis*, Academia Paulista de Contabilidade – APC, 1ª edição, 2019, capítulo 17 - *Pronunciamento Técnico-Contábil - CPC 47: Receita de Contrato com Cliente[[18]](#footnote-19)*, desse modo, na busca de uma análise mais aprofundada no campo contábil, recomenda-se a sua leitura, haja vista que o texto do citado estudo do colega acadêmico é bem didático.

Visto suscintamente os aspectos contábeis, foquemos em seus reflexos tributários.

## IV. DA TRATATIVA TRIBUTÁRIA DO CPC 47

O processo de convergência ao padrão IFRS[[19]](#footnote-20), na seara tributária, esteve ao abrigo do Regime Tributário de Transição (“RTT”) instituído pela Lei nº 11.941/2009, que objetivou neutralizar (anular) os efeitos tributários e proporcionar a segurança jurídica diante dos impactos dos *novos métodos e critérios contábeis*, instituídos a partir da Lei nº 11.638/2007(DOU de 28/12/2007).

Com o advento da Lei nº 12.973/2014, denominada de “Lei da Adoção Inicial”, o RTT foi extinto, terminantemente a partir do ano-calendário 2015, para adequar a legislação tributária à legislação societária, aqui incluindo as novas normas contábeis.

A referida lei, em seus artigos 4º ao 70, tratou de destacar quais as tratativas fiscais das novas regras contábeis até então publicadas, a exemplo: receita bruta, ajuste a valor presente, custo de empréstimos, avaliação a valor justo, mais ou menos-valia decorrente de aquisição de participação societária entre partes não dependentes, teste de recuperabilidade, depreciação, amortização de intangível, arrendamento mercantil, dentre outros.

Nessa esteira, caso algum regramento contábil (Pronunciamento Técnico CPC já editado até 12/11/2013) não tivesse sido objeto expressamente de ajuste fiscal pela Lei nº 12.973/2014, implica dizer que houve o aceite das novas regras contábeis pela norma fiscal para efeito de cálculo do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, descabendo assim ajuste fiscal para cálculo dos tributos federais referidos. Quanto às regras contábeis posteriores a 12/11/2013, estas dependeriam de *lei* tributária, sendo que até que se providencie a nova *lei tributária*, não há que falar em efeitos fiscais dos métodos contábeis supervenientes, quer dizer, serão objeto de anulação para cálculo dos tributos federais.

No tocante às *receitas*, vale pontuar que quando do início da vigência da Lei nº 12.973/2014, o então Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas (revogado a partir de 01.01.2018) já estava produzindo seus efeitos (aprovado em 19/10/2012), e trazia em seu bojo critérios contábeis específicos para o reconhecimento da *receita*, notadamente baseado no princípio do reconhecimento da receita quando da transferência dos riscos e benefícios significativos inerentes a propriedade do ativo (item 15 do CPC 30).

A referida lei tributária trouxe importantes dispositivos, sobressaindo-se dentre eles, o conceito de receita bruta[[20]](#footnote-21) e a tributação da parcela do valor justo quando da *realização[[21]](#footnote-22)* dos bens ou direitos relacionados.

E nos casos de “atos administrativos” (entenda aqui Pronunciamentos CPC, devidamente aprovados pelo CFC) que modifiquem ou adotem métodos e critérios contábeis após 12/11/2013, como é o caso do CPC 47, a Lei nº 12.973/2014, como vimos, previu que a “lei” tributária deve regular a matéria, enquanto isso não ocorrer, serão neutros para fins tributários, competindo a RFB identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos para a apuração dos tributos federais.

A RFB tem concentrado a disciplina das formas de neutralização das normas contábeis, como regra, na IN RFB nº 1.753/2017, a qual regulamentou o tratamento tributário do CPC 47 (em seu Anexo IV).

Para regulamentação fiscal, o referido Anexo IV dividiu os procedimentos contábeis do CPC 47 da seguinte forma:

* Item 1 – os que contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis.
* Item 2 – os que contemplam métodos ou critérios contábeis que divergem da legislação tributária.
* Item 3 - os demais itens do CPC 47 que envolvam a aplicação, ainda que indireta, dos procedimentos contábeis estabelecidos nos itens 1 e 2 e, em decorrência, também contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis ou divergem da legislação tributária.
* Item 4 – os que não contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis ou não têm efeito na apuração dos tributos federais.

A norma tributária também ressaltou que a receita bruta, para efeito fiscal, é a definida pela legislação tributária (art. 12 do Decreto-lei 1.598/1977). Já na escrituração contábil deve ser utilizada contas de controle fiscal, quando for o caso, conforme previsto no CPC 47 (item 112-A), para fins de divulgação[[22]](#footnote-23):

“112A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita conforme conceituadas neste pronunciamento. Todavia, a entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como, por exemplo, “Receita Bruta Tributável”, para fins fiscais e outros. A conciliação entre os valores registrados para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação de acordo com este pronunciamento deve ser evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis.”

Verifica-se que as alterações provocadas através da adoção do CPC 47 refletem sérios efeitos no que diz respeito ao reconhecimento e mensuração das *receitas*, gerando um impacto direto na apuração dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS).

A finalidade da normativa fiscal é demonstrar a necessidade de uma diferenciação entre receita bruta contábil (nos moldes do CPC 47) e a receita bruta fiscal (nos moldes do art. 12 do Decreto nº 1.598/77) que foi regulamentada e complementada, no que diz ao reconhecimento e mensuração para fins tributários, pela IN RFB 1.753/2017, Anexo IV, item 5 (inserido pela IN RFB 1.771/2017).

A RFB especificou quais sãos os comandos da norma contábil (CPC 47) que geram diferenças entre o reconhecimento contábil da receita e a receita que é base de apuração dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS), sendo que tais “diferenças” devem ser controladas em contas distintas como “**Ajustes da Receita Bruta**”, de forma a neutralizar os efeitos da regra contábil na apuração dos referidos tributos.

Noutras palavras, a RFB identifica em sua regulamentação as diferenças entre o critério tributário/fiscal e o critério societário/contábil, visando a neutralidade tributária[[23]](#footnote-24), na medida em que o próprio CPC 47 dispôs que as *diferenças* de critérios devem ser objeto de controle e divulgação em notas explicativas.

Na ótica tributária, a *receita* deve seguir o princípio da competência, sendo reconhecida na medida em que realizada, **observando-se a sua disponibilidade econômica e jurídica**. De outro lado, olhando para as receitas da atividade, de acordo com o CPC 47, observa-se que o princípio da competência está mais refinado economicamente, em favor do princípio da representação fidedigna, no sentido de correlação temporal mais rigorosa entre as receitas de obrigações de performance satisfeitas com custos e despesas associados às essas receitas (princípio da realização da receita e confrontação dos custos e despesas) e para tanto, vale-se inclusive de nova ferramenta contábil de monitoramento e filtro da contraprestação variável que seja restringida, embora faça parte do preço contratado.

Como regra, todos os efeitos causados pelos “novos” critérios de reconhecimento de receitas devem ser anulados na apuração dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS, COFINS), respeitando as disposições tributárias presentes na Lei nº 12.973/2014 e regulamentações infralegais.

No campo tributário, a *receita* bruta está delineada no já relatado art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/1977.

Diante da redação dos incisos do citado art. 12, concluiu-se que a natureza de tais receitas são oriundas do desenvolvimento das atividades de uma empresa, ou seja, “receitas da atividade da empresa” representam a “receita bruta” para fins tributários e fiscais.

E quanto ao momento do reconhecimento da receita para efeito fiscal?

Estabelece a IN RFB nº 1.700/2017 (art. 26, §6º) que se o momento de reconhecimento contábil da receita for diverso do disciplinado pela legislação fiscal, cabe realizar ajuste específico em conta de receita (isto é, conta distinta de controle), de modo a destacar a diferença. Confira-se:

“Art. 26. A receita bruta compreende:

[...]

§ 6º **Se for adotado procedimento contábil do qual resulte valor de receita bruta ou momento de reconhecimento dessa receita diferente do estabelecido pela legislação tributária, a pessoa jurídica deverá registrar a diferença mediante lançamento a débito ou a crédito em conta específica de ajuste da receita bruta**, que será considerada no cálculo da receita líquida a que se refere o § 1º.

§ 7º A diferença de que trata o § 6º será apurada entre a receita bruta reconhecida e mensurada conforme determinado pela legislação tributária e a receita reconhecida e mensurada de acordo com o procedimento contábil adotado pela pessoa jurídica.” (grifei)

Como vimos, a legislação tributária reconhece receita de acordo com a disponibilidade jurídica ou econômica da receita, pautando-se como regra, e ainda hoje, na nota fiscal emitida e naquilo que ela descreve e levado para o assentamento nos livros fiscais digitais, independentemente da avaliação contábil refinada quanto à distinção de bens e serviços prometidos ao cliente, à alocação de preço da transação e o grau de certeza de recebimento do preço contratado com as suas possíveis variabilidades e de valores restritivos.

A IN RFB 1.753/2017, no seu Anexo IV tratou dos ajustes fiscais cabíveis, no que diz respeito ao CPC 47. A RFB criou um rol taxativo? Pelo princípio constitucional da estrita legalidade (CF/88, art. 150, I), sim. Portanto, indubitavelmente a lista de ajustes fiscais da IN RFB em tela é cerrada e não exemplificativa.

Vejamos na sequência a lista fiscal dessas mudanças neutralizadas (didaticamente, lista de onze ajustes), que, inclusive, requerem o “ajuste” por meio de conta contábil de controle fiscal, nos termos do item 6 do Anexo IV da IN RFB 1.753/2017.

Vale lembrar que o Plano de Contas Referencial da RFB (item de informação obrigatória na ECF – Escrituração Contábil Fiscal) já contempla o mapeamento de tais **contas contábeis de controle fiscal**, portanto, o Fisco espera que o contribuinte informe quais os efeitos e ajustes fiscais do CPC 47 na apuração do IRPJ e da CSLL.

**V. DOS AJUSTES FISCAIS**

Para dar didatismo, é apresentado abaixo em quadro-resumo a lista dos 11 critérios contábeis previstos na norma contábil (CPC 47) e seus correspondentes ajustes fiscais requeridos, de acordo com a IN RFB nº 1.753/2017, Anexo IV. Após, analiso mais pormenorizadamente cada item, para melhor compreensão de relevante tema.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Nº** | **Critério Contábil**  **(CPC 47)** | **Ajuste Fiscal**  **(Anexo IV)** |
| 1 | Preço variável da transação (item 9.e) | Possibilidade de julgamento de parte da receita do contrato não ser efetivada (item 2, I) |
| 2 | Modificação do contrato: contrato não separado (desconto indireto) - (item 21) | Alteração do preço da transação original via desconto em operação seguinte (item 1, I) |
| 3 | Preço da transação com contraprestação variável restringida (itens 46 a 48, 50 e 56) | Julgamento de parte da receita do contrato não ser efetivada (item 1, III, a) |
| 4 | Preço da transação: reavaliação da contraprestação variável (item 59) | Reavaliação de julgamento de parte da receita do contrato não ser efetivada (item 1, III, b) |
| 5 | Contraprestação a pagar ao cliente (itens 70 a 72) | Dedução não caracterizada como desconto incondicional (item 1, III, c) |
| 6 | Venda conjunta com preço único – alocação do preço da transação (itens 73 e 74) | Preço efetivo do bem ou serviço distintos (item 1, IV) |
| 7 | Direito à devolução de produto ou reembolso de serviço (itens B21 a B27) | Provisão para obrigação de restituição ao cliente (item 2, II, a) |
| 8 | Garantia do bem ou serviço (itens B30 a B32) | Provisão para garantia (item 1, II, a) |
| 9 | Direitos não exercidos de cliente: quebras (item B46) | Classificação de passivo de contrato (item 1, II, b) |
| 10 | Alocação do preço de transação - serviços de custódia (item B82) | Alocação do preço de transação adiantado (item 1, II, c) |
| 11 | Opção de cliente para aquisição de bem ou serviço adicional (item B40) | Passivo esperado embutido no preço da transação (item 2, II, b) |

* **Critério Contábil nº 01 - Preço variável da transação (item 9.e, do CPC 47)**

Possibilidade contábil do valor da contraprestação ser inferior ao preço declarado no contrato, se a contraprestação for variável, como por ex: descontos condicionais, bonificação condicional ou restituição parcial ou total (item 9.e).

A entidade deve estimar o valor da contraprestação variável, utilizando o método do “valor esperado” ou do “valor mais provável” (item 53).

A entidade não deve reconhecer a parte do preço da transação do contrato, caso seja altamente provável uma reversão significativa em favor do cliente, fato denominado como “contraprestação variável restringida” (item 16).

* **Ajuste Fiscal nº 01 – A questão da possibilidade de julgamento contábil de parte da receita do contrato não ser efetivada (item 2, I, do Anexo IV da IN RFB nº 1.753/2017)**

A figura contábil “contraprestação variável restringida” não foi admitida, assim, na sua ocorrência e contabilização, deve ser ajustada para efeito fiscal (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS).

Assim, para efeito fiscal, deve ser reconhecida na ECD o preço total da transação estabelecido no contrato (receita bruta tributável), valendo-se de conta de controle distinta para constituir e controlar a efetivação ou não da receita no transcurso do tempo.

* **Critério Contábil nº 02 - Modificação do contrato: contrato não separado (desconto indireto) (item 21 do CPC 47)**

Permite-se aqui, segundo o critério contábil da variabilidade do preço, ajustar para baixo o preço da transação definido no contrato original para os bens já entregues e restantes, via venda adicional. Ex: concessão de desconto relevante para os bens adicionais, devido ao defeito de bens anteriormente entregues. (item 21)

* **Ajuste Fiscal nº 02 – Alteração contábil do preço da transação original via desconto em operação seguinte (item 1, I, do Anexo IV da IN RFB nº 1.753/2017)**

Tal critério contábil de modificação contratual classificada como “contrato não separado” não é admitido para efeito fiscal, devendo ser ajustado (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS).

Assim, para efeito fiscal, devem ser reconhecidas na ECD as duas operações como contratos separados, valendo-se de conta de controle distinta para constituir e controlar o desconto indireto (para efeito fiscal, classificado como desconto condicional, por ter ocorrido após a venda original).

* **Critério Contábil nº 03 - Preço da transação com contraprestação variável restringida (itens 46 a 48, 50 e 56 do CPC 47)**

Possibilidade do valor da contraprestação ser inferior ao preço declarado no contrato, se a contraprestação for variável, como por ex: descontos condicionais, bonificação condicional ou restituição parcial ou total (item 9.e).

A entidade deve estimar o valor da contraprestação variável, utilizando o método do “valor esperado” ou do “valor mais provável” (item 53).

A entidade não deve reconhecer a parte do preço da transação do contrato, caso julgue ser altamente provável uma reversão significativa em favor do cliente, fato denominado como “contraprestação variável restringida” (item 16).

* **Ajuste Fiscal nº 03 - Julgamento contábil de parte da receita do contrato não ser efetivada (item 1, III, a, do Anexo IV da IN RFB nº 1.753/2017)**

A figura contábil “contraprestação variável restringida” não foi admitida, devendo, caso ocorra e seja registrada na contabilidade societária, ser ajustada para efeito fiscal (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS).

Assim, para efeito fiscal, deve ser reconhecida na ECD o preço total da transação estabelecida no contrato (receita bruta tributável), valendo-se de conta de controle distinta para constituir e controlar a efetivação ou não da receita no transcurso do tempo.

A satisfação de obrigação de performance deve ser reconhecida como receita em relação ao preço total da transação, observada a conta de controle distinta.

* **Critério Contábil nº 04 - Preço da transação: reavaliação da contraprestação variável (item 59 do CPC 47)**

Possibilidade do valor da contraprestação ser inferior ao preço declarado no contrato, se a contraprestação for variável, como por ex: descontos condicionais, bonificação condicional ou restituição parcial (item 9.e).

A entidade deve estimar o valor da contraprestação variável, utilizando o método do “valor esperado” ou do “valor mais provável” (item 53).

A entidade não deve reconhecer a parte do preço da transação do contrato, caso seja altamente provável uma reversão significativa em favor do cliente, fato denominado como “contraprestação variável restringida” (item 16).

Ao final de cada balanço, a entidade deve julgar e atualizar o preço da transação estimado (incluindo a atualização de sua avaliação, se a estimativa de contraprestação variável for restrita) para representar fielmente as circunstâncias nele presentes no final do período, bem como as alterações nas circunstâncias ocorridas durante o balanço.

* **Ajuste Fiscal nº 04 - Reavaliação de julgamento contábil de parte da receita do contrato não ser efetivada (item 1, III, b, do Anexo IV da IN RFB nº 1.753/2017)**

A figura contábil da reavaliação da contraprestação variável restringida não foi admitida, assim, na sua ocorrência e registro contábil, deve ser ajustada para efeito fiscal (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS).

Portanto, para efeito fiscal, deve ser reconhecida na ECD o preço total da transação estabelecido no contrato (receita bruta tributável), valendo-se de conta de controle distinta para constituir e controlar a efetivação ou não da receita no transcurso do tempo.

* **Critério Contábil nº 05 - Contraprestação a pagar ao cliente (itens 70 a 72 do CPC 47)**

A entidade deve contabilizar a contraprestação a pagar ao cliente como redução do preço da transação, ou seja, da receita, segundo o critério da distinção dos bens e serviços (item 70).

Há a necessidade de estimar o preço da transação, na hipótese de contraprestação a pagar variável (incluindo a avaliação da contraprestação variável restritiva), conforme o item 70.

Há a possibilidade contábil de reconhecer um redutor de receita pautada na presunção de um desconto indireto ao cliente no valor: (i) da contraprestação a pagar ao cliente que exceder ao valor justo do bem ou serviço recebido do cliente; (ii) integral da contraprestação a pagar ao cliente, quando não puder estimar, razoavelmente, o valor justo do bem ou serviço recebido do cliente (item 71).

* **Ajuste Fiscal nº 05 - Dedução não caracterizada como desconto incondicional (item 1, III, c, do Anexo IV da IN RFB nº 1.753/2017)**

A figura contábil “contraprestação a pagar a cliente” não foi admitida.

Assim, o abatimento do preço da transação que não se enquadre como desconto incondicional deve ser ajustado para efeito fiscal (IRPJ/CSLL/PIS/COFINS), valendo-se de conta de controle distinta.

* **Critério Contábil nº 06 - Venda conjunta com preço único – alocação do preço da transação (itens 73 e 74 do CPC 47)**

A entidade deve alocar o preço da transação rigorosamente a cada obrigação de performance com base no efetivo preço de venda individual do bem ou serviço, segundo o critério da distinção de bens e serviços.

Na venda conjunta com preço único de transação, deve-se alocar o preço da transação proporcionalmente a esses preços de venda individuais dos bens ou serviços distintos.

* **Ajuste Fiscal nº 06 - Preço efetivo do bem ou serviço distintos (Item 1, IV, do Anexo IV da IN RFB nº 1.753/2017)**

A definição e o registro na contabilidade dos preços efetivos individuais dos bens ou serviços distintos, por meio de alocação contábil, não foram admitidos.

O documento válido fiscalmente (ex; NF), com base no contrato com o cliente, deve revelar o preço efetivo do bem ou serviço distintos exigido pela legislação tributária, do contrário, a alocação estritamente contábil deve-se valer de conta de controle distinta.

* **Critério Contábil nº 07 - Direito à devolução de produto ou reembolso de serviço (itens B21 a B27 do CPC 47)**

A entidade deve contabilizar no passivo uma provisão para a obrigação de restituição ao cliente, tendo como contrapartida uma conta redutora de vendas, diante do julgamento contábil da variabilidade do preço da transação.

* **Ajuste Fiscal nº 07 - Provisão para obrigação de restituição ao cliente (item 2, II, a, do Anexo IV da IN RFB nº 1.753/2017)**

Trata-se de provisão não admitida para efeito do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS.

A empresa deve controlar o valor da restituição em conta distinta de ajuste da receita bruta.

* **Critério Contábil nº 08 - Garantia do bem ou serviço (itens B30 a B32 do CPC 47)**

Há a necessidade de constituir na escrituração contábil a provisão para garantia, quando couber, diante do julgamento contábil dessa variabilidade do preço da operação.

* **Ajuste Fiscal nº 08 - Provisão para garantia (item 1, II, a, do Anexo IV da IN RFB nº 1.753/2017)**

Tal provisão não foi admitida para efeito do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, não a confundindo com a hipótese de constituição de contas a pagar de seguros para acobertar a garantia, com a subsequente amortização proporcional ao tempo imputada como despesa de seguros no resultado (despesa dedutível para o IRPJ/CSLL).

* **Critério Contábil nº 09 - Direitos não exercidos de cliente: quebras (item B46 do CPC 47)**

Quebra é o pré-pagamento classificado, segundo julgamento dos gestores do contrato, de restituição remota, mesmo não cumprida a obrigação de performance, calcado no critério da variabilidade do preço da transação (itens B45 e B46 do CPC 47).

* **Ajuste Fiscal nº 09 - Classificação de passivo de contrato (item 1, II, b, do Anexo IV da IN RFB nº 1.753/2017)**

Não foi admitida a figura contábil classificável como passivo de contrato vinculado a quebra a ser realizada como receita, devendo ser ajustada para efeito de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS.

Saliente-se que nos contratos de longo prazo a receita será realizada pelo POC, valendo-se apenas de métodos de progresso: (1) por medição; ou (2) dos insumos; ambos não vinculados a qualquer classificação de passivo de contrato.

Nos contratos de curto prazo há a figura admitida fiscalmente “Receita Diferida”, classificada, conforme análise jurídica do contrato, nos termos do Código Civil, como receita recebida líquida e certa a ser realizada como receita tributável no resultado no transcurso do tempo, segundo o regime de competência.

* **Critério Contábil nº 10 - Alocação do preço de transação - serviços de custódia (item B82 do CPC 47)**

O Serviço de Custódia pode ser objeto de distinção e alocação do preço de transação já recebido e constante no passivo como adiantamento de cliente decorrente da operação “Faturar e Manter” (venda para entrega futura).

* **Ajuste Fiscal nº 10 - Alocação do preço de transação adiantado (item 1, II, c, do Anexo IV da IN RFB nº 1.753/2017)**

A figura contábil da distinção de bens e serviços e alocação de serviço de custódia não foi admitida, devendo ser ajustada para efeito de IRPJ/CSLL/PIS/COFINS.

* **Critério Contábil nº 11 - Opção de cliente para aquisição de bem ou serviço adicional (item B40 do CPC 47)**

Se a opção proporcionar um direito material ao cliente, este, na verdade, paga à entidade, antecipadamente, por bens ou serviços futuros e a entidade deve reconhecer a receita quando esses bens ou serviços futuros forem transferidos ou quando a opção vencer, segundo o critério da distinção.

No caso em tela temos as seguintes figuras contábeis:

1. Passivo de contrato (receita futura e incerta, por haver compromisso de restituição); ou
2. Receita diferida (receita futura e certa, por não haver compromisso de restituição).

* **Ajuste Fiscal nº 11 - Passivo esperado embutido no preço da transação (item 2, II, b, do Anexo IV da IN RFB 1.753/2017)**

As duas figuras contábeis descritas acima (possibilidade de passivo de contrato ou de receita diferida), dotadas de vulnerabilidade na ótica fiscal, decorrentes da opção do cliente para aquisição, segundo o critério contábil da distinção, não foram admitidas, devendo ser ajustadas para efeito do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS.

Para efeito fiscal, deve ser reconhecido como receita o preço total da operação mercantil (o qual será objeto de documento válido fiscalmente), valendo-se de conta de controle distinta para ajustar a receita bruta contábil, alcançando-se a receita bruta tributável.

É isto!

***\* Acadêmico João Miguel da Silva***

1. KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. Tradução de João Baptista Machado, 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998. p.21. [↑](#footnote-ref-2)
2. WELLS, Paul Krugman. Microeconomia. Tradução por Regina Célia Simille de Macedo. 3ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015. p. 1210. [↑](#footnote-ref-3)
3. PINDYCK, Robert S. RUBINFELD, Daniel L. Microeconomia. Tradução por Eleutério Prado, Thelma Guimarães. 6.ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006, p. 241. [↑](#footnote-ref-4)
4. PINDYCK, Robert S. RUBINFELD, Daniel L. Microeconomia. Tradução por Eleutério Prado, Thelma Guimarães. 6.ª ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006, p. 455. [↑](#footnote-ref-5)
5. DELFIM NETTO, Antonio. O Animal Econômico. Três Estrelas. São Paulo, 2018. p. 31 [↑](#footnote-ref-6)
6. SIMONSEN, Mário Henrique. Fundamentos da Teoria dos Preços. Microeconomia (Parte I). Rio de Janeiro, 1979. Disponível em <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/366>. Acesso em: 20 setembro 2022. [↑](#footnote-ref-7)
7. COASE, R. H. “The Nature of the Firm: Influence.” Journal of Law, Economics, & Organization, vol. 4, no. 1, 1988, pp. 33–47. JSTOR, http://www.jstor.org/stable/765013. Acesso em 20 Sep. 2022. [↑](#footnote-ref-8)
8. WILLIAMSON, Oliver E. Organization Theory. Oxford University Press, USA, Year: 1995. [↑](#footnote-ref-9)
9. OLIVEIRA. Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p.102. [↑](#footnote-ref-10)
10. SILVA, João Miguel da; YAMASHITA, Douglas; *et al.* Aspectos Polêmicos do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Coordenador Ives Gandra da Silva Martins. Porto Alegre: Lex Magister, 2015. p. 467 e 468. [↑](#footnote-ref-11)
11. Decreto nº 9.580/18 (Regulamento do Imposto de Renda):

    “Art. 258. O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, caput](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm#art6)).

    § 1º **A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração em observância às disposições das leis comerciais**[**(Lei nº 8.981, de 1995, art. 37, § 1º)**](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm#art37).

    § 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 4º](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm#art6))” (grifei)

    Lei nº 7.689/88 (dispõe sobre a CSLL):

    “Art. 2º **A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício**, antes da provisão para o imposto de renda.

    § 1º Para efeito do disposto neste artigo:

    a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

    b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

    c ) **o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial**, será ajustado pela:      (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

    1 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;     (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

    2 - adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base; (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

    3 - adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;      (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

    4 - exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;    (Redação dada pela Lei nº 8.034, de 1990)

    5 - exclusão dos lucros e dividendos derivados de participações societárias em pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil que tenham sido computados como receita; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

    6 - exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base. (Incluído pela Lei nº 8.034, de 1990)

    § 2º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1º janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.” (grifei) [↑](#footnote-ref-12)
12. CF/88, art. 150, I. [↑](#footnote-ref-13)
13. HENDRIKSEN, Eldon S. Michael F. Van Breda. Teoria da Contabilidade. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. 1ªed. 8 reimp. São Paulo. Atlas, 2010. p.224. [↑](#footnote-ref-14)
14. Estão fora do alcance da norma: os contratos de arrendamento, contratos de seguro, instrumentos financeiros e correlatos e permutas não monetárias entre entidades na mesma linha de negócios para facilitar venda a clientes ou clientes potenciais, conforme item 5 do CPC 47. [↑](#footnote-ref-15)
15. Itens 31 e ss do CPC 47. [↑](#footnote-ref-16)
16. Itens 46 e ss do CPC 47. [↑](#footnote-ref-17)
17. Itens 73 e ss do CPC 47. [↑](#footnote-ref-18)
18. Disponível em <https://www.apcsp.org.br/acervo> [↑](#footnote-ref-19)
19. A sigla IFRS (IFRS - *International Financial Reporting Standards)* significa Normas Internacionais de Informação Financeira [↑](#footnote-ref-20)
20. Nova redação dada ao art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/1977. [↑](#footnote-ref-21)
21. Alienação, baixa, depreciação, amortização. [↑](#footnote-ref-22)
22. Processo de fornecimento de informações (item 7.1 do CPC 00/R2). [↑](#footnote-ref-23)
23. Prevista no art. 58 da Lei nº 12.973/2014. [↑](#footnote-ref-24)