

Apropriação de receitas e tributação

Eric Barreto

Desde janeiro de 2018, as empresas brasileiras passaram a aplicar o CPC 47 para apresentar informações úteis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa de contratos com clientes. O pronunciamento, correlato à norma internacional IFRS 15, não revolucionou ou reinventou a forma de reconhecer receitas, mas deu nova redação ao que já conhecíamos como regime de competência.

A grande novidade do CPC 47/ IFRS 15 seria atrelar o reconhecimento de receitas ao cumprimento de obrigações de desempenho, ou seja, para cada contrato com cliente, uma entidade deveria identificar essas obrigações, atribuir preço a cada uma delas e definir se o cumprimento de tais obrigações se daria em um momento específico ou ao longo de um período.

Por exemplo, quando uma companhia aérea vende passagens e concede ao cliente uma bonificação em programa de fidelidade, ela assume basicamente duas obrigações com o cliente: leva-lo até o seu destino e entregar produtos ou serviços na troca dos pontos adquiridos no programa de fidelidade. Assim, se o cliente paga R\$ 1.000,00 por este pacote, no momento da venda, a companhia aérea reconhece a entrada do caixa, em contrapartida de duas obrigações de desempenho. Suponhamos que a companhia precificou a pontuação no programa de fidelidade em R\$ 50,00 para essa venda de R\$ 1.000,00, então, quando o cliente embarca e chega ao solo, no destino escolhido, a companhia aérea reconhece receita de R\$ 950,00, e mantém um passivo de R\$ 50,00.

Contradizendo o segundo parágrafo desse texto, podemos afirmar que, a grande novidade do CPC 47/ IFRS 15, na verdade, não era tão nova assim, uma vez que a norma anterior (CPC 30/ IAS 18) já assumia um desmembramento das receitas em obrigações de desempenho. O que o CPC 47/ IFRS 15 fez foi deixar a situação mais explícita, de forma que as entidades que não cumpriam o que estava implícito na norma anterior, passaram a fazê-lo.

O cumprimento de obrigações normalmente gera despesas a uma entidade, assim, ao atrelar o reconhecimento de receitas a esse fato gerador, o CPC 47/ IFRS 15 não fez nada mais do que aplicar a confrontação entre despesas e receitas, tal qual mencionado no pronunciamento conceitual básico do CPC/ IFRS.

Neste ponto, sinto que é o momento de lembrar que a contabilidade é utilizada como base para a tributação de receitas e também da renda (lucro), e levantar a questão: a empresa que, em uma única venda, assume obrigações de desempenho que são cumpridas em momentos distintos, teria como fato gerador a venda (contrato com o cliente) ou o cumprimento de cada uma das obrigações de desempenho contidos nesse contrato? Vamos pensar a partir do seguinte exemplo: Se uma empresa vende um computador a um cliente, e durante dois anos fornece suporte técnico a ele, o preço cobrado pela entidade deverá ser segregado em duas obrigações de desempenho: a entrega do produto, que é cumprida em um momento único, e a prestação do serviço, que é cumprida ao longo de 24 meses. Nesse caso, no momento da venda, os impostos sobre receitas incidiriam somente sobre a primeira parte do contrato? Em relação à segunda obrigação, os impostos sobre receitas também estariam diluídos em 24 meses?

Através da Instrução 1.771/2017, a RFB afirma que boa parte dos procedimentos do CPC 47 contemplariam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis, de forma que, no exemplo do parágrafo anterior, as duas últimas perguntas seriam respondidas com “sim” e “sim”. Ainda que de forma confusa, a RFB reduziu as dúvidas no que tange à tributação sobre receitas e renda (lucro), de competência federal, porém, ainda sobram interrogações relacionadas a tributos estaduais (ICMS) e municipais (ISS), impostos que, a partir de termos diferentes, incidem sobre o mesmo fato gerador que o PIS e a COFINS.

De acordo com o Art. 12 do DL 1.598/77, 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.

O § 1o do mesmo artigo, define que a receita líquida será a receita bruta diminuída de:

- I - devoluções e vendas canceladas;
- II - descontos concedidos incondicionalmente;
- III - tributos sobre ela incidentes; e
- IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente