

CONCEITO DE RECEITA E CPC 47 PARA FINS DE PIS E COFINS

*José Antonio Minatel*¹

1. Introdução

Para aqueles não familiarizados com as siglas costumeiramente empregadas na seara tributária, é pertinente logo esclarecer que o tema sugerido pelo enunciado exige que se coloque em confronto diretrizes emanadas por diferentes ciências, a Contabilidade e o Direito, diretrizes essas que são veiculadas com distintos propósitos.

Sim, nas turbulentas e interesseiras relações entre Contabilidade e o Direito Tributário, a proposta é para que sejam avaliados o alcance e os efeitos de específica diretriz produzida pela ciência contábil², que tem como primordial objetivo

1. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC-São Paulo (SP); professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito da PUC-Campinas (SP); ex-delegado da Receita Federal em Campinas; ex-membro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda em Brasília; autor do livro “*Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*”, publicado pela MP Editora (SP), em 2005; advogado e consultor tributário.

2. Pronunciamento do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC nº 47 – “Receita de Contrato com Cliente”, aprovado como Norma Brasileira de Contabilidade

evidenciar a forma e o momento apropriado para mensurar e registrar, na escrituração contábil, o valor proveniente de “Receita de Contrato com Cliente”, colocando essa diretriz em confronto com as rígidas disposições constitucionais atinentes ao Direito Tributário, especialmente aquelas responsáveis pela demarcação do específico conteúdo material de incidência das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, como são as contribuições conhecidas como PIS (Programa de Integração Social) e COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social).

Evidente que essa pretendida análise poderia soar como tarefa sem sentido, passível de ser abreviada ou até descartada, em razão da existência de expreso pronunciamento da administração tributária negando que as novas orientações contábeis, constantes do mencionado CPC n° 47, venham provocar qualquer efeito ou interferência na apuração das bases de cálculo dos tributos federais, ainda que seja certo que as demonstrações contábeis continuem a ser adotadas, por toda a legislação tributária federal, como ponto de partida para a apuração da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, e até mesmo das mencionadas contribuições do PIS e da COFINS, como indicam suas específicas regras de incidência.

No entanto, a despeito da existência dessa expressa rejeição manifestada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil³, negando efeitos tributários para as novas diretrizes produzidas pelo Pronunciamento CPC n° 47, avança-se nessa breve reflexão para trazer a exame pontos sensíveis e até contraditórios, assim como outros que poderiam justificar esse interesseiro divórcio entre as regras tributárias e as específicas regras contábeis objeto desse confronto.

pela Resolução n° 2016/NBC TTG 47, do Conselho Federal de Contabilidade, publicada no Diário Oficial da União de 22 de dezembro de 2016.

3. Instrução Normativa RFB n° 1.771, de 20 de dezembro de 2017.

2. Conceito de “Receita”, para efeito de incidência de PIS e COFINS, deve ser extraído da Constituição Federal

Não se pode dar início nessa investigação sem lembrar e repetir a oportuna e saudosa reprimenda de Geraldo Ataliba, no ponto em que advertia para que os estudos jurídicos começassem, necessariamente, pelo exame da Constituição Federal para que pudessem ser levados a sério. Só depois desse prévio cuidado é que se poderia avançar para a análise da regra jurídica que se candidata para regular a específica matéria objeto da investigação, visto que a regra a ser analisada deve sempre guardar estreita harmonia com a norma maior que lhe serve de fundamento de validade.

Com ouvidos atentos nessas saudosas lições já escrevemos que, “no campo tributário, essa advertência deve ser levada ao extremo, dada a reconhecida rigidez com que operou o constituinte na particularização dos critérios que vinculam o exercício das competências pelas pessoas jurídicas de direito público, disciplinando não só a matéria passível de ser alcançada pela regra de incidência tributária, como também já acena para o destinatário do encargo da tributação, a ponto de não permitir qualquer liberdade ao legislador ordinário na estruturação da regra matriz de incidência dos tributos ali contemplados”.⁴

A despeito do desastroso pronunciamento do STF⁵ em que restou confirmada a possibilidade de exigência de PIS e COFINS sobre as chamadas “vendas inadimplidas”, entendimento da Suprema Corte que não se ignora, espera-se que novas reflexões avancem para atrelar à investigação o princípio da capacidade contributiva e, com esse colorido substancial, seja extraído o pertinente conteúdo constitucional reservado

4. MINATEL, José Antonio. *Conceito de receita e implicações tributárias*. Palestra proferida no II Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET. In *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Editora Noeses, 2005, p. 751.

5. STF: Recurso Extraordinário nº 586.482 – RS, relator o Ministro Dias Toffoli, sessão plenária de 23/11/2011.

para o vocábulo “receita”, para servir de base de cálculo dessas contribuições.

A nosso sentir, o “ingresso” financeiro é nota determinante para qualificar a perspectiva do conteúdo material retratado pelo vocábulo “receita”⁶ que foi valorizado pelo constituinte, enquanto base constitucional de incidência das contribuições. Insistir na exigência de PIS e COFINS sobre valores de negócios jurídicos em que se consumou o chamado calote (“venda inadimplida”), pelo não recebimento do crédito, equivale a legitimar a incidência dessas contribuições sobre parcelas negativas que representam “perdas”, concepção que se opõe ao conceito de “receita” que deve revelar conteúdo econômico positivo do qual seja possível extrair a fração a ser destinada ao poder público a título de tributo.

3. Registro contábil não é determinante para identificação de “receita” como base de cálculo de PIS e COFINS

Tendo como diretriz essa perspectiva de “ingresso” financeiro, é possível até mesmo prescindir das demonstrações contábeis para apuração da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS. Isso já acontece com as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda na sistemática do “lucro presumido”, regime de tributação em que a legislação tributária⁷ admite escrituração mínima do chamado “Livro Caixa”

6. Constituição Federal: “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

b) a receita ou o faturamento; (redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

7. Lei nº 8.981/95: “Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I - escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

em substituição à escrituração contábil, desde que nesse livro esteja escriturada toda a movimentação financeira da pessoa jurídica, inclusive a movimentação bancária.

Relevante destacar que essa permissão não traduz benefício fiscal concedido pelo legislador. Pelo contrário, nessa sistemática de tributação denominada de “lucro presumido”, diante da inexistência de ajuste para posterior exclusão de “receitas” já tributadas antecipadamente, mas sem a confirmação do “ingresso”, revela-se coerente a adoção do chamado “regime de caixa” para a identificação das “receitas” que vão compor a apuração das bases de cálculo dos tributos federais (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS). Essa previsão valoriza a capacidade contributiva, na medida em que somente as operações que tiverem confirmado o efetivo “ingresso” financeiro das vendas (de mercadorias e de serviços) é que vão compor a base de cálculo desses tributos em cada período de apuração.

Longe de ser uma benesse da legislação, deve ainda ser valorizada a coerência e a racionalidade do legislador na admissão do “regime de caixa” em sistemática de tributação (lucro presumido) que toma a “receita” como referencial, partindo da premissa de que a “prestação pecuniária compulsória”⁸ a ser destinada ao poder público a título de tributo deve representar uma parcela a ser destacada da sua própria base de cálculo, no caso a “receita” revelada pela soma dos “ingressos”, prestigian-do, assim, o primado da capacidade contributiva.

Portanto, para identificação da materialidade “receita” é dispensável até mesmo a escrituração contábil da pessoa jurídica, na medida em que o seu conteúdo autônomo é revelado instantaneamente, de forma isolada em cada evento, sem

[...]

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária.”

8. CTN: “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

a necessidade de estabelecer qualquer periodicidade para a sua aferição. Isto porque, a sua mensuração independe de qualquer confronto com outras operações anteriores ou posteriores para o seu dimensionamento, condições essas que, no entanto, são exigidas para apuração de outra realidade que é o “resultado” da pessoa jurídica, para o qual é imprescindível a existência de contabilidade.

A despeito desses diferentes pressupostos, na sua tarefa de identificar “receita” como base de incidência das contribuições, vale-se a legislação tributária do PIS e da COFINS da mesma técnica indicada para a escrituração de “receita” com o objetivo de compor o “resultado” contábil das pessoas jurídicas em determinado período. Essa pretendida vinculação às regras da escrituração contábil pode ser confirmada no texto da Lei nº 10.833/2003 (COFINS)⁹:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o **total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a **receita bruta** de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e **todas as demais receitas** auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do **caput** do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Cofins é o **total das receitas auferidas pela pessoa jurídica**, conforme definido no **caput** e no § 1º. (destaques acrescidos)

Portanto, a legislação vigente estipula que a base de cálculo da COFINS (e também do PIS), no regime de apuração não cumulativa, é a denominada “receita total”, catalogada pela legislação tributária como a “receita bruta” proveniente das atividades normais da pessoa jurídica, como definida no artigo

9. Lei nº 10.833/2003 com a redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014. Idêntico comando foi inserido na Lei nº 10.637/2002.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, adicionada de outras receitas eventuais, mesmo que esporádicas e obtidas fora das atividades normais da empresa. Assim estabelece o dispositivo legal em referência, com a atualização da legislação superveniente:

Decreto-Lei nº 1.598/77:

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.¹⁰ (grifo acrescido)

Indubitável que esse novo parâmetro legal, colocado também para apuração da base de cálculo das contribuições incidentes sobre “receita”, aproxima-se das regras contábeis que adotam a “receita bruta” como ponto de partida para apuração do “resultado” da empresa, para efeito do IRPJ e da CSLL, apuração que é feita seguindo o tradicional regime contábil de “competência” que tem como diretriz o princípio da “realização” (pela entrega dos bens ou serviços), sendo irrelevante a contrapartida do “ingresso” financeiro.

Portanto, a materialidade “receita” que deveria valorizar o “ingresso” financeiro para servir de base de incidência das contribuições do PIS e da COFINS, está sendo identificada com o mesmo sentido de “receita” que é adotado para apuração de “resultado” da pessoa jurídica, na forma prevista na legislação do IRPJ e da CSLL, sistemática em que se prioriza o “regime de competência”, método de aferição em que é irrelevante a existência dos ingressos e dos desembolsos financeiros, mediante a específica técnica que enfatiza a necessidade de emparelhamento das “receitas” com os “custos e despesas” correspondentes em determinado período de apuração.

10. Redação atribuída pelo art. 2º da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014.

Evidente que a adoção dessa sistemática, para apuração da base de cálculo de PIS e COFINS com apoio restrito nas demonstrações contábeis, pode resultar na tributação antecipada da “receita” relacionada com vendas (de mercadorias e de serviços) ainda não recebidas, mecanismo que exigiria ajustes para compensar, em apurações futuras, os valores de negócios jurídicos cuja “receita” esperada (e já tributada antecipadamente) não se materializou.

Nesse ponto, lamentável a postura evasiva daqueles que costumam negar a possibilidade desse ajuste posterior, sob o fundamento de ausência de regra expressa que preveja a exclusão de vendas não recebidas. Não se cansa de repetir que a regra de exclusão só é necessária para extirpar algo que faça parte do núcleo do qual se pretende que seja afastada, o que não é o caso das vendas que não foram recebidas que, com toda evidência, equivalem a “não-receita”.

Ademais, nenhuma novidade para que esse tipo de ajuste possa ser estendido para apuração de PIS e COFINS, pois ele já está presente na legislação tributária que regula a incidência do imposto sobre a renda (IRPJ) pela sistemática do lucro real, ao admitir o posterior reconhecimento e dedutibilidade de receitas não consumadas, decorrentes de comprovadas inadimplências, ou pelas efetivas “perdas nos recebimentos de créditos”¹¹ que é a linguagem utilizada pelo legislador do IRPJ.

Assim, independentemente da forma do seu registro contábil, vê-se que a base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, no regime não cumulativo, está estruturada para contemplar “receita” como gênero, alcançando todos os “ingressos” (ainda que não efetivos, mas esperados) que venham remunerar os diferentes negócios jurídicos praticados em nome das pessoas jurídicas. Nesse contexto estão contemplados os “ingressos” decorrentes do exercício das múltiplas atividades

11. Lei nº 9.430/96: “Art. 9º As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.” [...]

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

relacionadas com o objeto social perseguido pela pessoa jurídica, abrangendo não só o “ingresso” proveniente da venda de mercadorias e de serviços (espécie do gênero “receita” que corresponde ao conceito de “faturamento”), como também aqueles provenientes da cessão onerosa e temporária de bens ou direitos (“receita” de aluguel, royalties), assim como pela remuneração de outros investimentos (“receita” de juros).

Nessa tentativa de aproximação entre “receita” apurada na contabilidade e “receita” como realidade apta para servir de base de incidência de COFINS e PIS, é sempre pertinente lembrar as lições que constam do pronunciamento da Suprema Corte em julgado afetado ao rito da “repercussão geral” (art. 543-B do CPC), em que foi relatora a Ministra Rosa Weber:

[...]

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil.

Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “*independentemente de sua denominação ou classificação contábil*”. **Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação.** 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.**¹² (grifos acrescentados)

Fazendo coro com esse pronunciamento, já repetimos em várias oportunidades¹³ que são diferentes as perspectivas des-

12. STF: Recurso Extraordinário nº 606.107 (RS), Tribunal Pleno, em 22 de maio de 2013,

13. MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação*. São Paulo: MP Editora, p. 72/76.

sas duas apurações. Sim, na linguagem da ciência contábil, que tem como objetivo final a demonstração do “resultado” da pessoa jurídica em determinado período, “receita” deve ser apurada e mensurada a partir da sua “realização”, levando em conta o conhecido “regime de competência”, mediante a técnica do emparelhamento dos custos necessariamente incorridos no mesmo período para a sua percepção.

No entanto, a despeito dessas fundamentadas objeções, é preciso voltar à realidade da legislação tributária vigente, já reproduzida linhas atrás, que insiste em adotar a apuração contábil da “receita” (registrada pelo “regime de competência”), como base de cálculo para exigência das contribuições do PIS e da COFINS, mas que, de forma contraditória, nega efeitos aos avanços implementados pela ciência contábil para a apuração de “Receita de Contrato com Cliente”, como será demonstrado.

4. CPC nº 47: aprimoramento do “regime de competência” na apuração contábil de “receita” – divórcio pontual e interesseiro na recusa dos efeitos pela legislação tributária

Na continuada evolução para que haja convergência das regras brasileiras de contabilidade aos padrões internacionais, em estreita harmonia e “correlação às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS 15” como expressamente indica no seu preâmbulo, foi aprovado o Pronunciamento CPC nº 47 com o sugestivo título de “Receita de Contrato com Cliente”¹⁴, com adoção inicial para o exercício de 2018 e expressa revogação do anterior Pronunciamento que tratava da mesma matéria (CPC nº 30 – “Receitas”).

Há elogiáveis avanços nessa nova diretriz contábil, especialmente na estipulação de específicas regras que foram

14. Aprovado como Norma Brasileira de Contabilidade pela Resolução n. 2016/NBC TTG 47 do Conselho Federal de Contabilidade, publicada no Diário Oficial da União de 22 de dezembro de 2016.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

aprovadas com a finalidade de aprimorar o tradicional “regime de competência”, nova disciplina que leva em conta a atual dinâmica das relações comerciais, assim como as particularidades de específicas cláusulas que são ajustadas pelas partes intervenientes nos modernos contratos de venda e compra e de prestação de serviços. Com esses específicos propósitos, inegável que está sendo aprimorado o momento que se revela adequado para o reconhecimento contábil de “receita” das operações decorrentes desses contratos.

Começando pelo seu sugestivo e apropriado título de “Receita de Contrato com Cliente”, já escrevemos¹⁵ que essa nomenclatura adotada pelo Pronunciamento CPC nº 47 já tem o destacado mérito de validar a assertiva de que “receita” tem vocação para ser obtida e reconhecida em negócios ajustados em “contrato com cliente”, nunca em contrato firmado com o “fornecedor” de mercadoria, serviços ou de outros bens, uma vez que na operação de compra é sempre pertinente falar de maior ou menor “custo de aquisição”, jamais de “receita” na compra.

Essa preliminar relevância, atribuída ao conteúdo semântico que se extrai do enunciado de “Receita de Contrato com Cliente”, tem grande utilidade para rechaçar a teimosia da administração tributária, no ponto em que insiste em enxergar a existência de “receita” na perspectiva do comprador, como acontece com as parcelas que são ajustadas como redutoras dos preços de compras nos contratos de fornecimentos de mercadorias.

Para confirmar esse viés distorcido de interpretação, basta passar os olhos no pronunciamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil que foi exarado por meio da Solução de Consulta COSIT nº 542/2017, entendimento que permanece vinculante para toda a administração tributária federal com a seguinte diretriz sintetizada na sua ementa:

15. MINATEL, José Antonio. *Por uma união estável entre Contabilidade e Legislação tributária, em lugar do divórcio pontual e interesseiro*. In *Revista de Direito Contábil Fiscal nº 1*. São Paulo: MP Editora, 2019, p. 151/167.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

EMENTA: **BONIFICAÇÃO EM DINHEIRO**. RECEITA BRUTA. NÃO-CUMULATIVIDADE.

Os valores em dinheiro e abatimentos recebidos de fornecedores pelos adquirentes de mercadorias, que não reduzem o valor da nota fiscal de venda e que se efetivam em momento posterior à sua emissão, não constituem descontos incondicionais, **mas sim receita do adquirente**, e como tal estão sujeitos à tributação pela Cofins.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º, caput e § 3º, V, “a”; IN SRF nº 51, de 1978, Item 4.2.

É perceptível a notória valorização da forma (“valor da nota fiscal”) em prejuízo do exame da essência do negócio jurídico pactuado, contrariando não só os princípios da hermenêutica jurídica, como também as novas diretrizes da ciência contábil que são igualmente claras para determinar que se faça o exame detalhado do conteúdo de cada contrato, assim como orientam para a primazia da “essência sobre a forma”. Essa postura fiscal é casuística, interesseira e contraditória, na medida em que a própria administração tributária costuma valorizar o conteúdo em detrimento da forma, como acontece nos procedimentos de fiscalização voltados para desqualificar negócios jurídicos em que se acusa a falta de propósito negocial.

Portanto, a controvérsia sobre “essência” e “forma” *não pode servir para colocar em polos opostos a Contabilidade e o Direito*, sendo oportuna a ponderação da professora Elidie Palma Bifano¹⁶ que adverte com propriedade:

Ressalte-se, até para afastar falsas concepções que se perpetuam, que o Direito em nenhum momento atribui primazia à forma, em detrimento da essência, substância ou vontade das partes, como o determina o art. 112 do Código Civil”.¹⁷

16. BIFANO, Elidie Palma. *In Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. Coordenadores Roberto Quiroga Mosquera, Alexsandro Broedel Lopes. São Paulo: Dialética, 2010, p. 129.

17. Lei nº 10.406/2002 (Código Civil): “Art. 112. Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem”.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

Assim, por serem compatíveis e convergentes com os preceitos da legislação tributária, é preciso reconhecer a possibilidade de convivência de outros avanços explicitados na norma contábil adotada como CPC nº 47 – “Receita de Contrato com Cliente”, em especial as orientações que enfatizam a necessidade do exame do específico contrato firmado com cada cliente, para que dele se possa extrair o verdadeiro conteúdo da operação geradora da “receita” e, principalmente, o momento adequado em que deve ser reconhecida.

Dentre as relevantes orientações ali contidas, dá-se destaque para o tratamento contábil indicado para a operação de venda de mercadorias em que esteja contratada “Contraprestação a Pagar ao Cliente”, de onde se transcreve parte do texto:

Contraprestação a pagar ao cliente

70. Contraprestação a pagar ao cliente inclui valores à vista que a entidade paga ou espera pagar ao cliente (ou a outras partes que compram do cliente bens ou serviços da entidade). A contraprestação a pagar ao cliente inclui ainda crédito ou outros itens (por exemplo, cupom ou *voucher*) que podem ser aplicados contra valores devidos à entidade (ou a outras partes que compreendem do cliente bens ou serviços da entidade).

A entidade **deve contabilizar a contraprestação a pagar ao cliente como redução do preço da transação e, portanto, das receitas**, a menos que o pagamento ao cliente se dê em troca de bem ou serviço distinto (conforme descrito nos itens 26 a 30) que o cliente transfere à entidade. [...].

Como se vê do texto transcrito, trata-se de orientação contábil coerente que dá primazia aos contratos, extraíndo deles não só o verdadeiro conteúdo do negócio jurídico pactuado, mas igualmente a sua real dimensão econômica que deve afetar as demonstrações financeiras da pessoa jurídica, efeito que não poderia ser diferente quando colocada a operação, assim registrada, frente às regras de incidência dos tributos. No entanto, esse item 70 que reconhece “**redução do preço, portanto, das receitas**” é um dos pontos que tem seus efeitos

fiscais expressamente rechaçados pela mencionada Instrução Normativa nº 1.771/2017, como se constata do seu texto:

Dos Novos Métodos ou Critérios Contábeis

1. Os procedimentos contábeis relacionados abaixo, caso adotados pela pessoa jurídica, contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis:

I - o tratamento conferido às modificações contratuais (item 21 do CPC 47);

[...]

III - a aplicação dos critérios para a determinação do preço de transação em razão do reconhecimento de (itens 46, 47 e 48 do CPC 47):

a) contraprestações variáveis, nas hipóteses não previstas nos incisos I e II (itens 50 e 56 do CPC 47);

b) reavaliações da contraprestação variável (item 59 do CPC 47); e

c) **contraprestações pagas ou a pagar (itens 70 a 72 do CPC 47); e**

[...]

Como se vê, de forma contraditória a “redução de receitas” pela redução de preços está sendo ignorada para fins fiscais. Com efeito, se ao valorizar os contratos e aprimorar o “regime de competência”, determina a nova diretriz da ciência contábil que a pessoa jurídica **“deve contabilizar a contraprestação a pagar ao cliente como redução do preço da transação e, portanto, das receitas”** (item 70 do CPC N° 47), não poderia a legislação tributária, de forma abusiva e interesseira, continuar enxergando “receita” que materialmente inexistente, escorando-se no costumeiro discurso de ser ou não “incondicional” o desconto pela “redução do preço”, assim como, de constar o seu valor ou não constar da nota fiscal correspondente.

Além dessa ênfase no exame dos contratos, é preciso dar destaque para o evidente avanço no sentido de aprimorar o “regime de competência”, definindo particularidades de operações para indicar o adequado momento para o registro e reconhecimento de “receita”, priorizando sempre a “essência” dos

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

contratos em detrimento da forma (“escritos, verbais, ou sugeridos pelas práticas usuais de negócios da entidade”), como consta das orientações contidas no item 10 do CPC n° 47.

No entanto, a despeito desses reconhecidos avanços da regra contábil buscando aprimorar o “regime de competência” para o reconhecimento da “receita”, é de se lamentar que essas orientações tenham sido prontamente rechaçadas pela administração tributária, escorando-se comodamente na previsão contida no artigo 58 da Lei n° 12.973/2014 que posterga os efeitos de novos “métodos ou critérios contábeis”¹⁸ até que lei tributária posterior venha convalidá-los.

A nosso sentir, a invocação do artigo 58 da Lei n° 12.973/2014 não é suficiente para sustentar esse interesseiro divórcio da legislação tributária, uma vez que, no rigor técnico, a nova regra contábil não está modificando e nem adotando novos “métodos e critérios contábeis”. Pelo contrário, está a nova norma contábil simplesmente avançando para aperfeiçoar o “regime de competência” enquanto “método” de há muito consagrado, não só pela legislação societária, como também adotado pela própria legislação tributária. Portanto, não há implantação de novo “método” e nem mudança no “método” já existente que está sendo aprimorado.

Também não há que se falar em mudanças ou adoção de novos “critérios” contábeis, acepção que só é cabível para as técnicas previstas na referida norma no sentido de buscar a implementação dos “métodos”. No específico âmbito da “Receita de Contrato com Cliente”, essa atribuição está reservada para o “critério” que preconiza o emparelhamento da “receita” realizada com as “despesas e custos” incorridos para obtê-la, técnica essa que continua sendo priorizada para estrito cumprimento do “método” idealizado como “regime de competência”.

18. Lei n° 12.973/2014: “Art. 58. A modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, **não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria.**” (grifos acrescidos)

Portanto, não há novidades no âmbito dos “métodos e critérios” contábeis da questionada norma contábil que possam justificar a sumária rejeição dos seus avanços pela legislação tributária.

Dessa forma, ao exigir ajustes para neutralizar os avanços ditados pelas novas regras contábeis, revela-se contraditório o mandamento da legislação tributária que foi colocado no específico Anexo IV¹⁹, inserido na IN-RFB nº 1.753/2017, ao enfatizar que “a receita bruta definida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, e no inciso I do art. 187 da Lei nº 6.404/76, continuará a ser reconhecida e mensurada conforme determinado pela legislação tributária [...]”.

Ora, esse comando apresenta-se como interesseiro, inócuo e sem sentido, uma vez que tanto a legislação tributária citada (art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77), como a mencionada legislação societária (art. 187 da Lei nº 6.404/76) continuam exigindo a observância do “regime de competência” para registro e apuração das “receitas” das pessoas jurídicas, razão suficiente para descartar a necessidade de qualquer ajuste para neutralizar os efeitos das novas apurações contábeis determinadas pelo CPC nº 47.

No entanto, insistindo na recusa dos efeitos fiscais para as novas diretrizes contábeis do CPC nº 47, apressou-se a administração tributária para ajustar as suas orientações mediante a inserção de elucidativa regra no artigo 26 da Instrução Normativa nº 1.700/2017, verdadeiro regulamento que é adotado nas apurações dos tributos federais, cujo texto merece reprodução:

Art. 26. A receita bruta compreende:

[...]

§ 4º Salvo disposição em contrário, a receita bruta será reconhecida no período de apuração em que for configurada a aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica,

19. Aprovado pela Instrução Normativa RFB nº 1.771/2017.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

independentemente da avaliação quanto à probabilidade de não recebimento do valor pactuado ou contratado.²⁰

Ainda que seja elogiável a preocupação para que a “receita” deva ser “reconhecida no período de apuração em que for configurada a aquisição de sua disponibilidade econômica ou jurídica”, esse discurso revela que o “regime de competência” continua como diretriz para definir o momento do registro contábil de “receita” da pessoa jurídica. Portanto, serve também para confirmar que não se está diante de “novos métodos” ou de “novos critérios” contábeis que seriam os pressupostos previstos na lei para necessidade de posterior convalidação por meio de específico ato pela administração tributária.

Pelo contrário, a nova regra contábil avança para aprimorar o “regime de competência” para o registro de “receita”, focando na potencialidade a ser experimentada pela sua posterior realização financeira ou econômica, expectativa essa que aparece logo registrada como “objetivo” da nova regra contábil (CPC nº 47), nos seguintes termos:

2. O princípio básico deste pronunciamento consiste em que a entidade deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes **no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços.** (grifos acrescidos)

Os destaques no texto transcrito são deliberados para ressaltar a grandeza e profundidade do pronunciamento, ao confirmar que, também para os registros contábeis, “receita” deve ser reconhecida “no valor que reflita a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca desses bens ou serviços”. Portanto, mesmo que se continue teimando em negar esse viés financeiro, está ali contemplado o “valor da contraprestação” como nota qualificadora do conceito de “receita”, ainda que o momento do seu registro na contabilidade possa ser guiado pela materialização do direito à sua percepção,

20. § 4º incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.881, de 03 de abril de 2019.

mediante a entrega dos bens ou serviços ao adquirente que passa a deter o “controle” do novo ativo, independentemente de sua realização em moeda.

Diante da atual dinâmica dos negócios empresariais, as novas regras contábeis são mais detalhadas e específicas ao elegerem a “satisfação de obrigação de performance”²¹ como parâmetro temporal para o reconhecimento e mensuração da “receita”, entendida essa “satisfação” como a efetiva transferência do bem ou serviço prometido ao cliente com grau de definitividade, a ponto de permitir o imediato controle, pelo cliente, do ativo que lhe foi disponibilizado (bem ou serviço).

Faz-se esse passeio pelas novas regras da contabilidade para evidenciar que, mesmo que continue estruturada para demonstrar o “resultado” da pessoa jurídica num determinado período, “receita” é ali tratada como “valor” registrado que se espera como efetiva “contraprestação” (ingresso) pelos negócios da atividade, tanto que na hipótese de não consumação do correspondente ingresso, será objeto de novo registro contábil para anular os seus efeitos, mediante reconhecimento de correspondente “perda” para neutralizar o efeito do registro anterior.

Em tom de arremate nessa breve especulação, em que pesem esses reconhecidos avanços e o fato de a contabilidade ainda permanecer como fonte eleita pela legislação tributária para apuração da “receita” como base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS, não se consegue conceber que essas novas diretrizes contábeis tenham sido prontamente rechaçadas pela administração tributária, de forma contraditória e interesseira, mediante a publicação da Instrução Normativa RFB n. 1.771, de 20 de dezembro de 2017, para manifestar

21. Conforme item 31 do Pronunciamento Técnico CPC nº 47, aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 04/11/2016 e aplicável desde 01/01/2018, que assim dispõe:

“Satisfação de obrigação de performance

31. 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”.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

a recusa da interferência dos seus efeitos na apuração dos tributos federais.

A contradição fica ainda mais evidente ao negar esses efeitos, inclusive, para o cálculo do IRPJ e da CSLL, cuja legislação desses tributos continua pregando a rigidez do “regime de competência” na escrituração das “receitas” que vão servir como ponto de partida para determinar o resultado contábil da pessoa jurídica.

5. Síntese conclusiva

Pelos fundamentos expostos, é possível alinhar objetivas conclusões nos seguintes termos:

5.1. Enquanto materialidade que serve de base de incidência de contribuições destinadas ao custeio da seguridade social, há conceito constitucional pressuposto para “receita” que valoriza o “ingresso” financeiro que remunera atividades, negócios e investimentos da pessoa jurídica, a ponto de permitir que desse “ingresso” seja destacada parcela a ser destinada ao poder público a título de tributo;

5.2. Partindo dessa perspectiva do ingresso, “receita” deve ser apurada de forma isolada e instantânea em cada negócio jurídico que remunera a atividade da pessoa jurídica, aferição que independe até mesmo de registros contábeis para seja evidenciada;

5.3. Para efeito de apuração das contribuições do PIS e da COFINS no regime não cumulativo, a legislação tributária em vigor continua adotando a “receita total” como base de cálculo, partindo da “receita bruta” definida pelo artigo 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77, cujo registro contábil é guiado pelo “regime de competência”;

5.4. As novas diretrizes contábeis explicitadas pelo Pronunciamento CPC nº 47 para o reconhecimento de “Receita de Contrato com Cliente” não alteram o “método” (regime de competência), tampouco os “critérios” contábeis (emparelhamento

entre receitas e custos/despesas), em razão do que deveriam ser igualmente adotados os seus efeitos para fins tributários, uma vez que ausentes os pressupostos indicados no artigo 58 da Lei nº 12.973/2014 para postergação dos seus efeitos;

5.5. Não se pode ignorar o conteúdo regulado pela nova regra contábil com o sugestivo e apropriado título de “Receita de Contrato com Cliente”, nomenclatura que tem o mérito de validar a assertiva de que “receita” tem vocação para ser obtida e reconhecida em negócios ajustados em “contrato com cliente”, nunca em contrato firmado com o “fornecedor” de mercadoria, serviços ou de outros bens, uma vez que na operação de compra é sempre pertinente falar de maior ou menor “custo de aquisição”, jamais de “receita” na compra;

5.6. Para efeito de apuração de PIS e COFINS, revela-se contraditória e incoerente a orientação da administração tributária fixada por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.771, de 2017, publicada com o deliberado propósito de negar os efeitos fiscais das novas diretrizes aprovadas pelo Pronunciamento CPC nº 47, na medida em que as novas regras contábeis só aprimoram as regras do “regime de competência” preconizando a observância das particularidades dos contratos e da primazia da essência sobre a forma, mandamentos que também são adotados pela legislação tributária que continua enfatizando a adoção do “regime de competência” na apuração dos tributos federais.

Campinas, 05 de outubro de 2019.