



ALGUNS BREVES COMENTÁRIOS SOBRE OS ASPECTOS CONTÁBEIS E SEUS EFEITOS FISCAIS DO CPC 47 – RECEITA DE CONTRATO COM CLIENTE

O princípio básico do Pronunciamento Técnico CPC 47, que revoga, a partir de 1/1/2018, os Pronunciamentos Técnicos CPC 17 – Contratos de Construção e 30 – Receitas, estabelece, dentre outras regras, que a receita deve ser reconhecida quando transferidos os bens ou serviços prometidos ao cliente (ou seja, quando o cliente obtiver o controle desses ativos) por um valor que reflita a contraprestação correspondente a cada bem ou serviço transferido, se eles não constituírem um único conjunto.

Assim, para determinar a receita e como ela será apropriada aos resultados, é necessário:

I – Identificar o contrato (contrato aprovado entre partes comprometidas, que contém direitos e obrigações executáveis pelas partes, com termos de pagamento e substância comercial, sendo provável o recebimento da contraprestação pelos bens/serviços transferidos). Contratos diversos e modificações de um contrato podem ser contabilizadas como um único contrato em determinados casos;

II – Identificar cada obrigação de desempenho no contrato (mesmo que não explicitamente distintas no contrato) e se elas constituem um único pacote ou bens e serviços individualmente considerados;

III – Determinar o preço da transação - que é o valor da contraprestação a que se tem direito pela transferência dos bens/serviços prometidos - que pode incluir valores fixos ou variáveis (descontos, devoluções, garantias, componente de financiamento etc., que podem ou não depender de evento futuro) ou ambos. A parcela variável será considerada como receita na medida em que for altamente provável que seu valor não seja revertido no futuro;

IV – Alocar o preço da transação a cada obrigação de desempenho do contrato, com base no preço de venda individual, alocando prestações variáveis e descontos ao conjunto de obrigações do contrato ou a um ou mais bens ou serviços prometidos. Havendo alteração posterior no preço da transação, os valores relativos a obrigações já satisfeitas devem ser reconhecidos como receita (ou redução de receita) no período em que o preço for alterado, verificando-se se a alteração deve ser atribuída à transação como um todo ou a uma ou mais obrigações de desempenho; e,

V – Reconhecer a receita quando uma obrigação de desempenho é satisfeita – em um ponto no tempo ou ao longo do tempo – na medida em que o controle do ativo (capacidade de determinar o uso do ativo e de obter os benefícios dele provenientes) é transferido ao cliente.

Considerando que, em função dos métodos e critérios previstos pelo CPC 47, a receita (e, em alguns casos, também custos e despesas) poderá ser apropriada aos resultados em montante e tempo distintos do que previam os critérios anteriormente vigentes, a Receita Federal do Brasil (RFB) deverá publicar ato para garantir a neutralidade desses novos métodos para fins tributários. Nesse sentido, espera-se que a instrução normativa regulando estes efeitos, que já foi objeto de consulta pública, seja publicada antes do final desse ano, uma vez que o novo CPC entrará em vigor a partir de 1/1/2018.

De forma geral e em linha com a minuta da instrução normativa, podemos adiantar que muito provavelmente será necessária a implementação de diversas subcontas contábeis de forma a permitir o controle das diferenças de tempo (e valor) entre a contabilização de receitas e despesas e sua tributação/dedução.

Assim, por exemplo, no caso de um contrato com grande componente financeiro, a receita bruta contabilizada corresponderá apenas a parte do valor total a ser recebido do cliente, uma vez que parcela desse total será registrada como receita financeira ao longo do período de financiamento. Para fins fiscais, entendemos que a RFB provavelmente irá exigir que o total da receita seja considerada nas bases de cálculos dos tributos federais por ocasião da tradição da mercadoria, sendo necessário que o contribuinte tenha controles efetivos para garantir que a receita já tributada por ocasião da venda seja excluída de tributação à medida da contabilização da receita financeira.

Outro caso em que poderá ser verificada diferença entre o critério contábil e o fiscal é a venda com direito a devolução de produto. Nesse caso, a norma contábil prevê que deve ser registrada como receita apenas a parcela correspondente aos produtos que não se espera sejam devolvidos, um passivo relativo aos bens cuja devolução é prevista e um ativo correspondente ao custo dos produtos que se espera sejam devolvidos. As autoridades fiscais, provavelmente, exigirão os tributos federais sobre a totalidade da receita (constante do contrato) na entrega do produto, momento no qual o custo correspondente aos bens que se espera sejam devolvidos também deveria ser considerado para fins fiscais.

Por outro lado, nos casos em que um único contrato compreender a entrega de bens e prestação de serviços, ao invés de demonstrar uma única operação, o CPC 47 determina, em alguns casos, que deve haver o reconhecimento de uma receita por venda dos bens e outra pela prestação de serviços podendo, inclusive, serem elas contabilizadas em momentos diferentes (uma na entrega do bem e outra ao longo da prestação de serviços, por exemplo). A RFB, provavelmente, entenderá que se trata de um único negócio, exigindo os tributos federais sobre estes montantes em um único momento (a menos que exista previsão fiscal para tributação ao longo do tempo). Além disso, questões relativas a tributos estaduais (ICMS) e municipais (ISS) poderão ser levantadas na medida em que serão demonstradas receitas que, anteriormente, estavam sujeitas a uma única incidência (por serem consideradas como uma única receita).

Dessa forma, recomenda-se uma análise detalhada das operações de cada contribuinte a fim de determinar os efeitos desse novo pronunciamento e implantar controles que possam garantir a adequada tributação, evitando-se eventual tributação em duplicidade sobre um mesmo fato e os riscos fiscais em caso de tributação menor que a devida.

Este informativo contém informações e comentários gerais sobre assuntos jurídicos de interesse de nossos clientes e amigos, não caracterizando opinião legal do Machado Associados acerca dos temas aqui tratados. Em casos específicos, os leitores deverão obter a assessoria jurídica adequada antes da adoção de qualquer providência concreta relativamente aos assuntos abordados.

Para obter mais informações sobre o assunto, por favor,
entre em contato com:

Cristiane M.S. Magalhães - cmagalhães@machadoassociados.com.br

Carlos Augusto Cruz - ccruz@machadoassociados.com.br

www.machadoassociados.com.br

São Paulo | Rio de Janeiro | Brasília

Tel: + 55 11 3819- 4855

