

Taxalert

Adoção do CPC 47 - Reconhecimento de Receita em Contratos com Clientes, os efeitos fiscais e a necessidade de controles para manutenção da neutralidade tributária

Autores

Erica E. M. Perin
Sócia de Business Tax
Services (BTS)
+ 55 11 2573 3742
erica.perin@br.ey.com

Felipe Cácomo
Gerente sênior de
Business Tax Services
(BTS)
+55 11 2573 4198
felipe.cacomo@br.ey.com

Contexto Histórico

A Lei 11.638/07, de 28 de dezembro de 2007, estabeleceu a reforma da contabilidade estatutária para a sua convergência com as normas contábeis internacionais (IFRS). Assim, diversos Pronunciamentos Técnicos foram emanados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), em que foram redefinidos conceitos fundamentais para o reconhecimento de receitas, ganhos, dispêndios e perdas, bem como os conceitos de balanço patrimonial e de métodos de consolidação contábil.

A Lei 11.638/07 alterou o artigo 177 da Lei 6.404/76, ao afirmar que as mudanças na contabilidade estatutária provocadas pela aplicação das novas regras não deveriam alterar as bases tributárias, nem ter qualquer outro efeito tributário. Isto é comumente conhecido como o princípio da “Neutralidade Fiscal” do Brasil, no contexto da convergência para o IFRS.

O princípio da neutralidade fiscal fez com que as autoridades tributárias do Brasil promulgassem do “Regime Tributário de Transição” (RTT) em 2009, por meio da Lei 11.941/09. As regras do RTT foram planejadas originalmente para durar um período de dois anos, durante o qual um novo regime seria desenvolvido e transformado em lei. Esta nova legislação fiscal, que veio por alterar o Decreto-lei 1.598/77, foi trazida pela promulgação da Lei 12.973 em 2014.

A Lei 12.973/2014 estabeleceu o tratamento fiscal para a maior parte dos itens que, sob o RTT, eram tratados como diferenças na contabilidade estatutária “Pré-IFRS/Pós-IFRS”. Neste sentido, referida Lei preservou a maioria das definições fundamentais sobre renda tributável contidas no Decreto-lei 1.598/77, além de ordenar que mudanças futuras na contabilidade estatutária não devem alterar as bases tributárias até que seja emanada lei tributária regule a matéria (artigo 58 da Lei). Também dispõe o artigo 58, que a SRFB identificaria os atos administrativos e disporia sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.

Novos Padrões para o Reconhecimento de Receitas (CPC 47) e seus Impactos Tributários

Em 2014, o Conselho Federal de Normas para a Contabilidade (FASB, em inglês) e o Conselho Internacional de Normas para a Contabilidade (IASB, em inglês) divulgaram o IFRS 15, com os novos padrões para o reconhecimento de receitas de contratos com clientes. O objetivo do IFRS 15 foi o de estabelecer os princípios que as empresas devem aplicar para reportar nas demonstrações financeiras sobre a natureza, o montante, o prazo e a incerteza sobre as receitas e os fluxos de caixa que advêm de contratos com seus clientes.

No Brasil, estas alterações foram introduzidas pelo Pronunciamento Técnico nº 47 - Receitas de Contratos com Clientes (CPC 47), aprovado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e divulgado em 22 de dezembro de 2016.

O CPC 47, com vigência a partir de janeiro de 2018, revogou o CPC 30 e estabeleceu os princípios de receita para todas as empresas, em todas as atividades e deveriam ser aplicados em qualquer contrato com clientes, com algumas exceções. O novo modelo tem como princípio fundamental reconhecer a receita para retratar a transferência de bens ou de serviços aos clientes por um valor que reflete a contraprestação à qual a entidade espera ter direito em troca dos referidos bens ou serviços.

Para tanto, segundo o CPC 47, é necessário observar 5 (cinco) etapas, quais sejam, (i) Identificar os contratos com clientes; (ii) Identificar as obrigações de desempenho separadas nos contratos; (iii) Determinar o preço da transação; (iv) Alocar o preço da transação às obrigações de desempenho separadas; e (v) Reconhecer a receita quando cada obrigação de desempenho for satisfeita.

Exemplos práticos de impactos desta aplicação dos novos métodos e critérios de receita seriam, por exemplo, a antecipação de receita, quando comparado aos critérios contábeis anteriores; a reclassificação entre receita de venda de bens e serviços; a redução do que seria considerado como receita anteriormente, uma vez considerado a avaliação do verdadeiro preço da transação (diferente da nota fiscal do produto ou serviço), etc.

Como já mencionado, a atual legislação tributária brasileira (Lei 12.973/14) determina a neutralidade dos impactos originários dos novos métodos e critérios contábeis na determinação de impostos federais, até que leis tributárias que regulamentam a questão sejam editadas.

A respeito, especificamente, da aplicação do CPC 47, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) publicou, em 22 de dezembro de 2017, a Instrução Normativa RFB nº 1.771/2017, que regulamentou os impactos do novo modelo contábil na determinação Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (INSS). A referida IN 1.771 alterou a IN 1.753,

incluindo o anexo IV, e trouxe as hipóteses dos procedimentos contábeis segundo os novos métodos ou critérios contábeis trazidos pelo CPC 47 e sua divergência com relação ao previsto na legislação tributária, indicando os ajustes e procedimentos que devem ser seguidos pelas empresas para a manutenção da neutralidade fiscal. Dentre esses procedimentos, destacamos abaixo os mais relevantes:

- A IN 1.771 elencou, em seus itens 1 e 2, os métodos que não foram alterados para fins fiscais. Como exemplo, procedimentos contábeis que contemplam modificação ou adoção de novos métodos ou que constituem verdadeiras divergências aos critérios admitidos pela legislação tributária. Encontram-se aqui o tratamento dispensado às modificações contratuais, as garantias quando não contratadas com empresas de seguro, as contraprestações variáveis, a alocação de preço às obrigações de desempenho, o reconhecimento de passivos de obrigações relativas a direito à devolução, entre outras. Estas diferenças deverão ser neutralizadas na determinação dos tributos por meio da utilização de conta denominada "ajuste da receita bruta", de acordo com a origem da diferença, sendo possível a criação de uma única conta de ajuste contemplando todas as diferenças, desde que haja controle específico das diferenças detalhadas por operação.
- Determinou ainda que a Receita Bruta para fins de apuração dos tributos federais é a definida no art.12 do Decreto-Lei 1.598, ou seja, continuará a ser aquela mensurada e reconhecida conforme determinações da legislação fiscal. As diferenças existentes entre o novo modelo contábil e a metodologia fiscal deverão ser evidenciadas em nota explicativa às demonstrações contábeis, conforme estabelecido pelo item 112.A do CPC 47.
- Para fins de IRPJ e CSLL devidos sob o regime do Lucro Real, tanto as diferenças identificadas na receita, como no custo e despesas que forem ajustadas na Parte A do Lalur, devendo ser controlados em conta específica, ou em valores globais, desde que sejam mantidos detalhamento específico, na Parte B do Lalur.
- No que tange às apurações do IRPJ e da CSLL pelo Lucro Presumido e Lucro Arbitrado, bem como na determinação do PIS/Pasep e da Cofins no Regime Cumulativo, as exigências são bastante semelhantes, mantendo-se a já mencionada neutralidade tributária e exigindo-se controle específico por operação das diferenças entre o novo método e o determinado na legislação fiscal.
- Para a determinação do PIS/COFINS no regime não-cumulativo, além do controle específico, da necessidade de se mensurar a receita de acordo com a legislação tributária e da observância de possíveis efeitos nas vendas canceladas e descontos incondicionais, há ainda que se mensurar as demais receitas também em conformidade com os critérios contábeis anteriores (fiscais).
- Por fim, na apuração da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta, ficou determinada a Receita Bruta seguindo os preceitos da legislação fiscal, ou seja, similar à mencionada para o PIS/COFINS, com a dedução de vendas canceladas e descontos incondicionais.

Como resultado destas alterações no reconhecimento das Receitas e da regulamentação fiscal que determina, de forma geral, a neutralidade tributária, cabe às empresas não somente diagnosticar as principais mudanças a elas aplicáveis, mas também avaliar os atuais controles, processos e suas ferramentas tecnológicas para garantir esta neutralidade. Tais avaliações são essenciais para a correta apuração dos tributos devidos e do correto preenchimento de obrigações acessórias.

Adicionalmente aos impactos na determinação dos tributos devidos, não se pode perder de vista a necessidade de apuração e registro de tributos diferidos nas demonstrações contábeis para que o destinatário dessas informações possa realizar a correta leitura do ambiente tributário das empresas.

Importante notar que, muito embora a IN 1.771 trouxe a regulamentação dos efeitos fiscais na apuração dos tributos federais impactados pela nova metodologia contábil da receita, ainda não foi divulgada qualquer orientação sobre como os contribuintes devem proceder na determinação dos impostos municipais e estaduais, como o ISS (Imposto sobre Serviços) e o ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços). Tal assunto deve ser objeto de cuidadosa análise, uma vez que a ausência de regulamentação fiscal é campo fértil a equívocos e acirradas discussões entre os contribuintes e as autoridades fiscais.

Em suma, dada a complexidade e a relevância do tema e dos valores envolvidos na alteração da metodologia contábil para o reconhecimento das receitas, requer-se uma estratégia bem definida tanto em termos fiscais como no âmbito de controles e processos envolvidos na determinação dos tributos impactados e obrigações acessórias a serem reportadas.

Para mais esclarecimentos sobre estas questões, a nossa equipe de Tax está à sua disposição para dirimir quaisquer dúvidas.

Contatos

Tatiana Ponte | Sócia-líder de Tax Brasil - São Paulo

tatiana.ponte@br.ey.com ▶ + 55 11 2573 3773

Sergio Fontenelle | Sócio-líder de Indirect Tax -São Paulo

sergio.fontenelle@br.ey.com ▶ + 55 11 2573 3857

Gil Mendes | Sócio-líder de International Tax Services - São Paulo

gil.f.mendes@br.ey.com ▶ + 55 11 2573 5753

Alexandre Hoepfers | Sócio-líder de Global Compliance & Reporting - São Paulo

alexandre.hoepfers@br.ey.com ▶ + 55 11 2573 3061

Carlos Alberto Antonaglia | Sócio-líder de People Advisory Services - São Paulo

carlos.a.antonaglia@br.ey.com ▶ + 55 11 2573 3072

Frederico H. God | Sócio-líder de Business Tax Services - São Paulo

frederico.h.god@br.ey.com ▶ + 55 11 2573 4495

Katherine S. Pinzón | Sócia-líder de TransferPricing - São Paulo

katherine.pinzon1@br.ey.com ▶ + 55 11 2573 3794

Orlando Veloci | Sócio-líder de Transaction Tax - São Paulo

orlando.veloci@br.ey.com ▶ + 55 11 2573 3583

Ronaldo Marsolla | Sócio de Tax - Campinas

ronaldo.marsolla@br.ey.com ▶ +55 19 3322 0553

Waine Peron | Sócio de Tax - Belo Horizonte e Goiânia

waine.peron@br.ey.com ▶ +55 31 3232 2104

Ricardo Gomes | Sócio de Tax - Rio de Janeiro

ricardo.gomes@br.ey.com ▶ +55 21 3263 7209

Maria do Carmo Leocadio | Sócia de Tax - Recife

maria.c.leocadio@br.ey.com ▶ +55 81 3201 4801

Bergson Pereira | Sócio de Tax - Fortaleza

bergson.pereira@br.ey.com ▶ +55 85 3392 5648

Rodrigo A Silva | Diretor de Tax - Curitiba

rodrigo.a.silva@br.ey.com ▶ +55 41 3593 0706

Taxalert

Andre Sancho | Sócio de Tax - Porto Alegre
andre.sancho@br.ey.com ▶ +55 51 3204 5512

Paulo Cesar Viana | Diretor executivo de Tax - Blumenau
paulo.c.viana@br.ey.com ▶ +55 47 2111 0704

Janeiro
2018