

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

FILIPPE RAPHAEL BONETTI

CPC 47 – UM ESTUDO SOBRE OS EFEITOS CAUSADOS NAS EMPRESAS
OPTANTES DO LUCRO REAL, NA MUDANÇA DO RECONHECIMENTO DAS
RECEITAS, DESPESAS E CUSTOS, POR MEIO DE CONTRATOS COM
CLIENTES SIGNATÁRIOS.

CURITIBA

2020

FILIPPE RAPHAEL BONETTI

CPC 47 – UM ESTUDO SOBRE OS EFEITOS CAUSADOS NAS EMPRESAS
OPTANTES DO LUCRO REAL, NA MUDANÇA DO RECONHECIMENTO DAS
RECEITAS, DESPESAS E CUSTOS, POR MEIO DE CONTRATOS COM
CLIENTES SIGNATÁRIOS.

Monografia apresentada como requisito parcial à
obtenção do título de Especialista, Curso de
Especialização em Contabilidade e Finanças, Setor
de Ciências Sociais Aplicadas, Universidade
Federal do Paraná.

Orientador: Profº Me. Luiz Carlos de Souza.

CURITIBA

2020

RESUMO

O objetivo desse estudo é identificar os efeitos tributários, mais especificamente em relação a apuração do imposto de renda da pessoa jurídica – IRPJ e da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL nas empresas praticantes do chamado lucro real, quando da aplicação das diretrizes contábeis instruídas através do comitê de pronunciamentos contábeis – CPC número 47 – Receita de Contrato com Cliente. Desta forma, foram analisados todos os 129 itens do CPC 47, identificando tanto aspectos contábeis quanto fiscais, para posteriormente aplica-los na apuração do IRPJ e da CSLL. Também, utilizou-se das definições, legislação e diretrizes da tabela dinâmica e do manual da escrituração contábil fiscal - ECF, provenientes da Receita Federal do Brasil – RFB, para demonstração da correta aplicação na entrega da obrigação acessória (ECF) no respectivo programa disponibilizado pela RFB. Para exemplificação da aplicação dos efeitos causados pelo CPC 47 na apuração dos impostos, utilizou-se dados reais de uma empresa real, cuja o nome foi alterado para preservação da identidade. Apesar de semelhantes e correlatos, fatores contábeis não necessariamente afetam fatores fiscais, uma vez que a legislação tributária brasileira não segue, em sua maioria, os preceitos das normas internacionais de contabilidade. Ainda, fez-se necessário a ambientação do que se chama lucro real, para que se justifica-se o objeto de pesquisa deste trabalho. Toda a conclusão e análise do estudo foi feito com base no conhecimento prático do autor e na bibliografia citada neste trabalho. Conclui-se, ao fim, que entendendo e desmistificando a complexidade do conceito contábil trazido no CPC 47 torna-se fácil e correto a aplicação na apuração do IRPJ e da CSLL das empresas obrigadas e optantes ao lucro real.

Palavras-chave: CPC 47. Lucro Real. IRPJ. CSLL.

ABSTRACT

The objective of this study is to identify the tax effects, more specifically in relation to the calculation of the income tax - IRPJ and the social contribution on net income - CSLL in companies practicing the so-called real profit, when applying the accounting guidelines instructed through the committee of accounting pronouncements - CPC number 47 or IFRS 15 - Revenue from Contract with Client. Thus, all 129 items of CPC 47 were analyzed, identifying both accounting and tax aspects, and later applying them in the calculation of IRPJ and CSLL. Also, we used the definitions, legislation and guidelines of the pivot table and the manual of tax bookkeeping - ECF, from the Federal Revenue of Brazil - RFB, to demonstrate the correct application in the delivery of the ancillary obligation (ECF) in the respective program made available by the RFB. To exemplify the application of the effects caused by CPC 47 in the calculation of taxes, we used actual data of a real company, whose name was changed to preserve the identity. Despite similar and related factors, accounting factors do not necessarily affect tax factors, since Brazilian tax legislation does not follow, for the most part, the precepts of international accounting standards. Furthermore, it was necessary to set what is called real profit, so that the object of research of this work is justified. All the conclusion and analysis of the study was based on the practical knowledge of the author and the bibliography mentioned in this work. It is concluded, in the end, that understanding and demystifying the complexity of the accounting concept brought in CPC 47 becomes easy and common place the application in the calculation of IRPJ and CSLL of companies obliged and opting to real profit.

Keywords: IFRS 15. IRPJ. CSLL. Tax Income

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 QUESTÃO DE PESQUISA	7
3 OBJETIVOS.....	7
3.1 OBJETIVO GERAL.....	7
3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	7
4 JUSTIFICATIVAS	7
5 DESENVOLVIMENTO	8
5.1 O REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL.....	8
5.2 INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IASB E A CRIAÇÃO DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC.....	10
5.3 CONCEITOS, DEFINIÇÕES E DETALHAMENTO DO CPC 47 - RECEITA DE CONTRATO COM CLIENTE	11
5.4 APLICAÇÃO E EFEITOS DO CPC 47 NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL PARA AS EMPRESAS APURADAS PELO LUCRO REAL.....	18
5.5 RECONHECIMENTO DOS AJUSTES DO CPC 47 NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL - ECF.....	24
6 CONCLUSÃO	28
7 REFERENCIAL TEORICO.....	29
8 DELIMITAÇÃO DO TEMA.....	30
9 METODOLOGIA DA PESQUISA.....	30
REFERÊNCIAS.....	31

1 INTRODUÇÃO

Há muito ouvimos falar em globalização e encaramos constantes mudanças em nosso cotidiano, seja transformações tecnológicas, padrões sociais, conceitos filosóficos ou simples hábitos que são alterados diariamente.

Neste sentido, a necessidade de uma padronização contábil entre países tornou-se inevitável e extremamente necessária para o andamento dos negócios. A partir desta necessidade surgiu o *International Financial Reporting Standards* – IFRS, trazendo normas com o objetivo de harmonizar as demonstrações financeiras consolidadas publicadas pelas empresas abertas europeias. Com o passar do tempo a iniciativa foi internacionalmente acolhida pela comunidade financeira e atualmente numerosos países tem projetos oficiais de convergência das normas contábeis (PB) / contabilísticas (PE) locais para as normas IFRS.

A partir do ano de 2007 o Brasil passou adotar as normas IFRS, a partir da Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007 e alterações posteriores.

No entanto, a uniformização dos padrões contábeis, por inúmeras vezes, não significa alterações ou entendimento igual para os conceitos fiscais aplicados no Brasil.

O artigo 58 da Lei 12.973 de 13 de maio de 2014, traz “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.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais.”

Neste contexto, surge o objetivo deste trabalho de pesquisa e entendimento.

O comitê de pronunciamentos contábeis - CPC, por meio do pronunciamento de número 47, veio a dispor sobre os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente. Estas alterações afetam diretamente o reconhecimento das receitas e custos de operações, e estas por sua vez afetam diretamente o cálculo para apuração do imposto de renda das pessoas jurídicas - IRPJ e da contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL.

Isto posto, este trabalho objetiva analisar e compreender os efeitos da adoção do CPC 47 nas empresas optantes ou obrigadas a praticar a apuração do IRPJ e da CSLL por meio do chamado lucro real.

2 QUESTÃO DE PESQUISA

Os efeitos da adoção ao CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente nas empresas tributadas pelo lucro real: Um estudo sobre os efeitos causados pelas mudanças no reconhecimento das receitas, despesas e custos nas empresas optantes e obrigadas a apuração do imposto de renda de pessoa jurídica - IRPJ e contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL pelo método do lucro real.

3 OBJETIVOS

3.1 OBJETIVO GERAL

Mensurar e analisar as principais alterações e impactos causados pela adoção do CPC 47, nas empresas tributadas pelo lucro real, em sua apuração do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro líquido.

3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- Introduzir e ambientar de forma geral os efeitos do CPC 47, tanto no ambiente contábil das empresas quanto ambiente fiscal;
- Analisar o impacto fiscal sobre as alterações contábeis implicadas pela adoção do CPC 47, tanto para IRPJ;
- Analisar os impactos no fluxo de caixa causados pelo CPC 47 no que concerne a pagamento de IRPJ e CSLL;
- Analisar a contabilização de impostos diferidos e seu controle no registro M500 da Escrituração Contábil Fiscal – ECF, causados pelo CPC 47.

4 JUSTIFICATIVAS

Mesmo com a norma contábil tendo sido divulgada em 22/12/2016 e a instrução normativa da receita federal do Brasil 1.771 tendo sido publicada em 22/12/2017, a qual disciplina os procedimentos para anular os efeitos dos atos administrativos, emitidos com base em competência atribuída por lei comercial, que contemplem

modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis, a sua aplicação ainda pode ser uma incógnita para diversos usuários, principalmente no âmbito fiscal. Sendo assim, justifica-se esta pesquisa, a fim de esclarecer e auxiliar na aplicação dos efeitos causados pelo reconhecimento dos contratos e consequente reconhecimento de receitas, para apuração do imposto de renda de pessoa jurídica e contribuição social sobre lucro líquido.

5 DESENVOLVIMENTO

5.1 O REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO LUCRO REAL

Conforme o artigo 6 do Decreto-lei 1.598/1977, o lucro real consiste no lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária. Sendo o lucro líquido a soma algébrica de lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

O mesmo artigo continua, em seus parágrafos segundo e terceiro dizendo:

“... § 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.”
(Brasil, 1977).

Qualquer empresa pode optar por realizar a apuração de seu imposto de renda através do método do lucro real, no entanto a partir de 1999, com a instituição da Lei 9.718/1998, passou a ser obrigatório às empresas cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, seja superior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, até 2013 e R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) a partir de 2014, cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidora de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta, que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior, que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto, que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa e que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*) realizarem a sua apuração pelo método do lucro real.

O lucro real pode ser apurado em período trimestral ou anual.

Podemos notar que este tipo de apuração exige um maior nível de controle e possui um maior nível de complexidade, por isto é exigida somente de empresas de grande porte ou de atividades específicas, porém, permite benefícios fiscais e um planejamento tributário que permita maiores ganhos fiscais às empresas.

Não é o objetivo deste trabalho entrar afundo nas particularidades da tributação pelo método do lucro real, no entanto faz-se necessário esta apresentação sobre o modelo, a fim que se possa entender o objetivo de pesquisa estabelecido para este trabalho, pois somente no lucro real há ajustes, os quais seguem a legislação tributária vigente, que convivem com mudanças contábeis recorrentes.

Pode-se afirmar que a chamada Lei das Sociedades Anônimas, Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976, serviu de apoio e por muitas vezes regeu as futuras legislações que afetariam o imposto de renda das pessoas jurídicas, moldando até

mesmo o futuro Decreto 3.000, instituído em 1999, que até 2018 regulamentava o imposto de renda tanto de pessoas físicas quanto jurídicas.

No entanto, em 28 de dezembro de 2007, é publicada a Lei 11.638 e é neste ponto em que as normas internacionais de contabilidade, chamadas de IFRS (*International Financial Reporting Standards*) começam a fazer efeito na contabilidade, e conseqüentemente na contabilidade fiscal brasileira.

5.2 INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IASB E A CRIAÇÃO DO COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC

O IASB foi criado em 1 de abril de 2001 na estrutura do *International Accounting Standards Committee* (IASC), ou "Fundação Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade". Ele assumiu as responsabilidades técnicas do IASC a partir dessa data. A criação do IASB teve objetivo de melhorar os anteriores pronunciamentos contábeis internacionais (IAS) emitidos pelo IASC e buscar a convergência com normas nacionais.

Atualmente, todos os pronunciamentos contábeis internacionais publicados pelo IASB tem o nome de pronunciamentos IFRS. O novo nome escolhido pelo IASB demonstrou a vontade de transformar progressivamente os pronunciamentos contábeis anteriores (IAS) em novos padrões internacionais de reporte financeiro, respondendo as expectativas crescentes dos usuários da informação financeira (analistas, investidores, instituições etc.).

Em 2005, devido a já explicada crescente importância da padronização das normas contábeis de forma global, surge a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, através da resolução CFC 1.055. Conforme artigo terceiro desta mesma resolução:

“O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – (CPC) tem por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais” (Brasil, 2005).

5.3 CONCEITOS, DEFINIÇÕES E DETALHAMENTO DO CPC 47 - RECEITA DE CONTRATO COM CLIENTE

O pronunciamento técnico CPC 47 é correlacionado a normas internacionais de contabilidade – IFRS 15 e foi aprovado em 04 de novembro de 2016 e divulgado em 22 de dezembro de 2016. Este CPC trata do reconhecimento quanto a natureza, o valor e a época relativo aos contratos com os clientes das entidades e as suas incertezas e fluxo de caixa, a fim de garantir maior qualidade e assertividade aos usuários das demonstrações contábeis. O referido CPC tem sua vigência iniciada em 01 de janeiro de 2018 e anos posteriores.

Antes de iniciarmos a análise do CPC 47 e seus efeitos na contabilidade e no âmbito fiscal Brasileiro, é necessário que estabeleçamos parâmetros de comparação e definição de conceitos descritos neste pronunciamento, a fim de entender o motivo de sua publicação.

Para entendermos a definição do principal objeto de estudo do CPC 47, a receita, voltemos ao pronunciamento técnico mais básico, o CPC 00, no qual podemos encontrar a seguinte definição:

“Receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio.”

Sabemos que ativos podem ser definidos, de maneira simplória, como os bens e direitos da entidade e os passivos suas obrigações.

Partindo deste princípio básico trazido pelo CPC 00, começamos a entender que as receitas decorrem da entrada de recursos as entidades, que não sejam dos próprios proprietários da empresa. Sabemos que, com exceção de entidades sem fins lucrativos ou doações recebidas, em princípio os contratos, e para que seja gerado a receita aqui definida, exigem troca de responsabilidades entre duas ou mais partes.

Vejamos a definição de despesa, trazida pelo mesmo CPC 00:

“Despesas são reduções nos ativos, ou aumentos nos passivos, que resultam em reduções no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a distribuições aos detentores de direitos sobre o patrimônio.”

Apesar de conceitos básicos, se faz necessária a recordação destes conceitos para que entendemos como o pensamento da legislação fiscal brasileira pode entender a tributação dos recursos financeiros gerados, basicamente, de todas as receitas e despesas das entidades apuradas pelo lucro real.

Outro conceito, que pode fugir do âmbito contábil e partir para o âmbito jurídico, já citado anteriormente nesse trabalho, e que é a base de todo o pronunciamento do CPC 47, é a definição de contrato. Para Maria Helena Diniz, “contrato é o acordo de duas ou mais vontades, na conformidade da ordem jurídica, destinado a estabelecer uma regulamentação de interesses entre as partes, com o escopo de adquirir, modificar ou extinguir relações jurídicas de natureza patrimonial”.

Pois bem, estabelecido o interesse entre as partes, de acordo com o artigo 104 do código civil, Lei 10.406 de 10 de janeiro de 2002, a validade jurídica de um negócio requer agentes capazes, objeto lícito, possível, determinado ou determinável, forma prescrita ou não defesa em lei, ainda, de acordo com o artigo 110 “A manifestação de vontade subsiste ainda que o seu autor haja feito a reserva mental de não querer o que manifestou, salvo se dela o destinatário tinha conhecimento.” (Brasil, 2002). Continuando, é importante destacar também o artigo 113 da mesma Lei 10.406 de 2002 que diz:

“Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

§ 1º A interpretação do negócio jurídico deve lhe atribuir o sentido que: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - For confirmado pelo comportamento das partes posterior à celebração do negócio; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - Corresponder aos usos, costumes e práticas do mercado relativas ao tipo de negócio; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - Corresponder à boa-fé; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

IV - For mais benéfico à parte que não redigiu o dispositivo, se identificável; e (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

V - Corresponder à qual seria a razoável negociação das partes sobre a questão discutida, inferida das demais disposições do negócio e da racionalidade econômica das partes, consideradas as informações disponíveis no momento de sua celebração. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)” (Brasil, 2002).

Seguindo todo o embasamento no trazido pelo âmbito do direito civil, o CPC 47 define contrato como sendo um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis, ainda continua dizendo que as entidades devem levar em consideração as práticas comerciais, jurídicas e de seus setores para determinar se e quando um acordo com o cliente cria direitos e obrigações exigíveis.

Isto posto, vejamos quando se dá o reconhecimento do contrato na contabilidade, segundo o pronunciamento técnico CPC 47. Para que seja reconhecido um contrato, todos os critérios abaixo devem ser atendidos:

- a) 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;
- b) quando a entidade puder identificar os direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos;
- c) quando a entidade puder identificar os termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;
- d) 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
- e) quando for provável que a entidade receberá a contraprestação à qual terá direito em troca dos bens ou serviços que serão transferidos ao cliente. Ao avaliar se a possibilidade de recebimento do valor da contraprestação é provável, a entidade deve considerar apenas a capacidade e a intenção do cliente de pagar esse valor da contraprestação quando devido. O valor da contraprestação à qual a entidade tem direito pode ser inferior ao preço declarado no contrato se a contraprestação for variável, pois a entidade pode oferecer ao cliente uma redução de preço.

Trazido todo o entendimento necessário sobre o que deve ser levado em consideração sobre contratos e as condições para seu reconhecimento contábil, as demais instruções, por assim dizer, trazidas no CPC 47 passam a ser importantes para entendermos os posteriores impactos fiscais na apuração do IRPJ e da CSLL.

Em seus itens 15 e 16, o CPC 47, traz detalhamento, que será de suma importância para os impactos fiscais, discorridos no decorrer deste trabalho, sobre o reconhecimento das receitas decorrentes dos contratos firmados pela entidade e sobre o reconhecimento de obrigações por parte da própria entidade. Somente deve ser reconhecida receita quando, caso não sejam cumpridas as condições, citadas anteriormente para o reconhecimento do contrato, e mesmo assim ocorrer o recebimento de contraprestação, tenha havido rescisão do contrato e o valor não é restituível e/ou a entidade não possui mais obrigação de transferir bens ou serviços a outra parte interessada.

Tão importante quanto a citação do reconhecimento da receita, é o item 16 que diz que a entidade deve reconhecer a contraprestação recebida de cliente como

passivo até que uma das hipóteses do item 15 ocorra ou até que os critérios sobre o reconhecimento do contrato sejam subsequentemente atendidos. Dependendo dos fatos e circunstâncias relativos ao contrato, o passivo reconhecido representa a obrigação da entidade de transferir bens ou serviços no futuro ou de restituir a contraprestação recebida. Em qualquer dos casos, o passivo deve ser mensurado pelo valor da contraprestação recebida do cliente.

Sabendo que há inúmeras variáveis desde a celebração de um contrato até que o mesmo seja integralmente cumprido, há de se considerar as modificações de contrato e o seu impacto na contabilidade, uma vez que os valores celebrados podem sofrer alteração, tanto os custos da operação quanto os valores a receber. Tais modificações podem impactar diretamente nos futuros ajustes na apuração do lucro real.

Continuando a análise do CPC 47, temos um dos fatores chaves para interpretação deste pronunciamento apresentado a partir do item 22, a identificação da obrigação de performance. Esta identificação define toda a contabilização do contrato e principalmente, o momento em que pode ser reconhecido a(s) receita(s) proveniente deste(s). Define o item 22 do CPC 47 como obrigação de performance cada promessa de transferir ao cliente bem ou serviço (ou grupo de bens ou serviços) que seja distinto ou série de bens ou serviços distintos que sejam substancialmente os mesmos e que tenham o mesmo padrão de transferência para o cliente, ou seja, basicamente é a obrigação de entregar o serviço contratado e/ou o bem comprado nas formas definidas na negociação do contrato.

Os bens e serviços distintos tem o mesmo padrão de transferência caso as obrigações de performance de longo prazo sejam cumpridas de acordo com o pronunciamento e se o mesmo método é utilizado para avaliar o progresso da entidade em relação ao cumprimento da obrigação de performance criada anteriormente.

Quando do firmamento de um contrato, é natural que este descreve os direitos adquiridos pelo contratante e as obrigações que estes direitos criam para o contratado. No entanto, o conceito das obrigações de performance vai além do que pode estar simplesmente descrito no contrato, pois para que o bem ou serviço seja transferido para o cliente são necessários diversos procedimentos de venda demandados pela entidade contratada, sendo assim, faz parte das obrigações de performance as práticas usuais de negócio, as políticas publicadas e até mesmo declarações feitas pela entidade para o seu cliente, pois sabemos que os contratos podem ser feitos até mesmo de forma verbal. Não devemos confundir as práticas comerciais da atividade com as atividades necessárias das empresas para que o bem

ou serviço seja entregue, estas não devem fazer parte das obrigações de performance, exceto quando estas impliquem na transferência definitiva do objeto contratado para o seu contratante.

Pois bem, tratada a obrigação de performance e sua identificação é hora de tratar do seu cumprimento ou da chamada satisfação da obrigação de performance e é neste momento, e somente neste momento, em que deve ser reconhecida a receita do contrato que criou a obrigação de performance. Para que isso ocorra, o bem ou serviço prometido ao cliente deve ser transferido ao mesmo e é considerado transferido os bens ou serviços à medida que o cliente tenha o controle sobre estes. Esta satisfação da obrigação de performance por ser executada ao longo do tempo, com a obrigação sendo cumprida em partes ou em momento específico, onde a transferência ocorra toda de uma vez. Para o reconhecimento das receitas das obrigações de performance que são cumpridas ao longo do tempo, o cliente deve receber e consumir os ativos adquiridos simultaneamente, os itens negociados servem para melhorar ou criar novos produtos ou o contratante não possa fazer uso alternativo deste, como por exemplo restrições contratuais, esta avaliação é feita quando do firmamento do contrato.

Para a mensuração do progresso do cumprimento da obrigação de performance ao longo do tempo, o pronunciamento define como métodos apropriados os chamados métodos de produto e os métodos de insumo.

O método de produto reconhece a receita com base em mensurações diretas do valor ao cliente dos bens ou serviços transferidos até a data em questão, referentes aos bens ou serviços remanescentes prometidos de acordo com o contrato. São exemplos deste método estudos de desempenho, avaliações de resultados atingidos, tempo de produção versus unidades produzidas e/ou entregues etc. Todas essas mensurações basicamente encerram-se com o a transferência do bem ou serviço ao cliente com base no acordo estipulado no contrato. Em outras palavras, a sociedade recebe o direito a faturar a contraprestação que corresponde aos itens ou serviços prestados até aquele momento.

O método de insumo, ao contrário do de produto, utiliza os recursos materiais e de mão de obra consumidos durante o processo de produção até a entrega do produto ou serviço contratado para avaliar a satisfação da obrigação de performance, tais como horas de máquinas utilizadas, horas de trabalho despendidas ou materiais consumidos. Esse método, no entanto, pode requerer ajustes para sua correta mensuração, pois por vezes a entidade pode incorrer em custos e materiais que não representem uma evolução na produção dos produtos e devem ser desconsiderados

para fins de reconhecimento da receita, por exemplo, materiais desperdiçados ou horas de trabalho incorridas em retrabalho.

As entidades devem escolher somente um método para de mensuração de progresso para cada obrigação de performance e usar para todas as obrigações similares, sempre reavaliando a mensuração ao final de cada período contábil.

À medida que as obrigações de performance forem sendo satisfeitas, a entidade deve reconhecer a receita do chamado preço de transação, que é alocado no momento que a obrigação de performance é constituída. O preço de transação nada mais é que a contraprestação que a entidade espera receber pelo seu trabalho. Quando a entidade possuir valores a serem ressarcidos ao cliente, como por exemplo adiantamentos, deve reconhecer um passivo de restituição e atualiza-lo a cada final de período contábil.

O preço de transação não necessita necessariamente ser fixo, pois podem ser definidos descontos, bônus, abatimentos e afins por metas de produção, de pagamento e outros fatores negociáveis entre as partes contratantes, há também de se levar em conta se a contraprestação, a ser recebida por parte do contratado, vai depender ou não de eventos futuros. A entidade deve utilizar um método consistente para determinar também os efeitos de incerteza sobre essa contraprestação variável e a variabilidade do seu efetivo recebimento. No caso das contraprestações variáveis as entidades devem estimar seu valor com base em valores esperados ou os valores mais prováveis de ocorrerem, este valor estimado deve ser incluído no preço de transação somente na medida em que for altamente provável que uma reversão significativa no valor das receitas acumuladas reconhecidas não deva ocorrer, quando a incerteza associada à contraprestação variável for subsequentemente resolvida.

Os preços de transação devem incluir os efeitos do dinheiro no tempo, quando da sua determinação, exemplo diferença entre valores a receber de vendas a prazo ou à vista, desconto de antecipação de pagamentos etc. e as receitas e despesas referente a esses valores, como receita e despesa de juros, devem ser reconhecidos de forma separada na demonstração do resultado abrangente.

Discorrido os valores esperados pelas entidades pela compensação dos seus trabalhos, a partir do item 91 do CPC, passamos a analisar os custos incorridos pelas entidades para que todos os itens definidos anteriormente possam ser cumpridos, como sabemos não há como se obter receitas não havendo custos para o contratado. Os custos que não sejam inerentes as atividades da entidade, mas que sejam necessários para a obtenção do contrato e que se espera que sejam recompensados pelo contratante, devem ser reconhecidos como ativo, pois tornam-se direitos da

entidade junto ao seu cliente, são chamados estes de custos incrementais. Caso não seja possível a cobrança destes custos junto ao cliente, estes devem ser reconhecidos como despesas.

A entidade só deve reconhecer os custos para cumprimentos das obrigações do contrato como ativo quando estes forem diretamente ligados ao contrato e possa ser identificado individualmente, quando estes custos causarem aumento nos recursos da entidade e que serão usados para cumprir com as obrigações de performance e espera-se que estes custos sejam recuperados.

Deve-se reconhecer como despesas os custos que se refiram a perda de material que não esteja incluído no preço do contrato, custos gerais e administrativos não cobrados do cliente, custos adicionais de obrigações de performance já satisfeitas e custos não identificados a obrigação de performance definida.

A amortização, dos ativos reconhecidos devido aos custos descritos anteriormente, fato esse que impactará a apuração do IRPJ e da CSLL como veremos adiante, deve acontecer de forma sistemática à medida que o bem ou serviço é transferido ao cliente. Caso o valor do ativo reconhecido exceda o valor da contraprestação ainda a receber do cliente ou os custos que se refiram diretamente a operação com o cliente e que não foram reconhecidos como despesa, a empresa deve reconhecer uma perda por redução do valor recuperável em seu resultado, seguindo para fins de valor a contraprestação que se espera receber os princípios explicados anteriormente para definição do preço de transação.

Quando não há mais obrigação de desempenho a ser realizada por qualquer uma das partes do contrato, passar a ser necessário a apresentação no balanço patrimonial, do que o pronunciamento chama de ativo do contrato ou passivo do contrato, não incluindo aqui quaisquer recebíveis que sejam incondicionais a contraprestação estabelecida quando da formação do contrato.

Quando há o recebimento da contraprestação antes da transferência do bem ou serviço a entidade passa a ter um passivo, pois ainda tem a obrigação junto ao cliente de concluir o trabalho proposto e o inverso acontece quando a sociedade realiza o cumprimento da sua obrigação, porém ainda não recebeu a contraprestação a que tem direito, devendo assim registrar um ativo do contrato.

Há ainda diversas outras orientações e definições descritas no pronunciamento que são de suma importância para fins contábeis, no entanto, para o propósito deste trabalho não faz se necessário adentrar nos pormenores do pronunciamento. Com a apresentação dos conceitos chaves e o breve resumo do CPC 47 descritos

anteriormente é possível entender o seu efeito nas empresas optantes e obrigadas a apurar o IRPJ e CSLL pelo lucro real.

5.4 APLICAÇÃO E EFEITOS DO CPC 47 NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL PARA AS EMPRESAS APURADAS PELO LUCRO REAL

Como tratado anteriormente, a contabilidade comercial e a contabilidade tributária, por mais que sejam intrinsecamente interligadas, são de várias maneiras completamente distintas.

Enquanto a contabilidade comercial visa a melhor apresentação das informações úteis aos usuários que lhe interessam, buscando perspectivas e números que melhor representem a saúde financeira da empresa, a contabilidade fiscal busca sempre a capacidade contributiva do contribuinte, fugindo dos interesses meramente econômicos trazidos pela contabilidade comercial.

Trazendo novamente à tona a Lei. 12.973 de 13 de maio de 2014, onde a partir desta lei temos o que podemos chamar de uma revisão e um atualização do sistema tributário nacional em relação a apuração do IRPJ e da CSLL, em seu artigo de número 58 dispõe sobre as atualizações e adoções de métodos contábeis posteriores a publicação da lei, vejamos:

“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.

Parágrafo único. Para fins do disposto no caput, compete à Secretaria da Receita Federal do Brasil, no âmbito de suas atribuições, identificar os atos administrativos e dispor sobre os procedimentos para anular os efeitos desses atos sobre a apuração dos tributos federais”

Sendo assim, como a divulgação do pronunciamento contábil 47 foi realizado apenas em 22/12/2016, tendo seus efeitos práticos a partir do ano de 2017, entendemos que a contabilidade fiscal deveria neutralizar os efeitos contábeis trazidos pelo pronunciamento.

Apenas em outubro de 2017 houve o pronunciamento da Receita Federal do Brasil – RFB quanto ao CPC 47, através da Instrução Normativa número 1.753 de 30 de outubro de 2017, sendo posteriormente alterada pelas instruções normativas 1.771 em 20 de dezembro de 2017 e a última atualização ocorrendo pela instrução normativa

1.889 de 06 de maio de 2019. O inciso IV do artigo 4 da instrução 1.753 traz a seguinte redação “Art. 4º Ficam aprovados os seguintes Anexos desta Instrução Normativa: IV - Anexo IV, que estabelece procedimentos relativos ao Pronunciamento Técnico nº 47 - Receita de Contrato com Cliente, divulgado em 22 de dezembro de 2016 pelo CPC; e (Incluído(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1889, de 06 de maio de 2019)”.

O anexo IV começa trazendo os métodos contábeis novos trazidos pelo pronunciamento em seu item 1, sendo eles:

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

II - O reconhecimento de passivos em razão de obrigações contratuais relativas a:

a) garantias, exceto as contratadas com empresas de seguros e as contabilizadas como provisões (itens B30, B31 e B32 do CPC 47);

b) direitos não exercidos (item B46 do CPC 47); e

c) serviços de custódia, na hipótese de vendas para entrega futura (item B82 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

IV - A aplicação dos critérios para a alocação do preço de transação às obrigações de desempenho, nos casos não previstos nos incisos I e II (itens 73 e 74 do CPC 47).

E finalmente no item 2 do anexo IV temos os métodos e procedimentos que, caso adotados pelas entidades, divergem da legislação tributária, sendo elas:

I - A aplicação do critério relativo à possibilidade de a entidade não receber a contraprestação a que tem direito na identificação do contrato (item 9.e do CPC 47); e

II - O reconhecimento de passivos em razão de obrigações contratuais relativas a:

a) direito à devolução (itens B21 a B27 do CPC 47); e

b) direitos de aquisição opcional de bens ou serviços adicionais ou com desconto (item B40 do CPC 47).

Ainda qualquer outra aplicação que envolva, mesmo que indiretamente, procedimentos descritos nos itens 1 e 2 descritos acima, também estarão divergentes da legislação tributária atual.

O conceito de receita bruta, conceito este determinante para que possamos apurar o lucro contábil e conseqüentemente o lucro fiscal, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL continua sendo o definido no artigo 12 do Decreto-Lei 1.598 de dezembro de 1977 e no inciso I do art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Neste momento vemos a primeira definição de ajuste que será necessário trazido pela instrução normativa. Conforme item 6 “A pessoa jurídica que adotar procedimento contábil relacionado nos itens 1 a 3 do qual resulte valor de receita bruta ou momento de reconhecimento dessa receita diferente do decorrente da aplicação do item 5 deverá registrar a diferença mediante lançamento a débito ou a crédito em conta específica de “ajuste da receita bruta”.

Voltando um pouco sobre conceitos básicos dos ajustes realizados no livro de apuração do lucro real – LALUR, as adições, fundamentalmente, são representadas por despesas contabilizadas e indedutíveis para a apuração do Lucro Real, como multas indedutíveis, doações, brindes etc. já a exclusões, trazidas pelo artigo 6 do Decreto-Lei 1.598/77, são:

I – Os valores cuja dedução seja autorizada pelo Regulamento e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do período de apuração;

II – Os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com o Regulamento, não sejam computados no lucro real;

III – o prejuízo fiscal apurado em períodos de apuração anteriores, limitado a 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas no Regulamento, desde que a pessoa jurídica mantenha os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do prejuízo fiscal utilizado para compensação (Lei 9.065/95, art. 15 e parágrafo único).

As adições e exclusões podem ser classificadas como permanentes ou temporárias. Os ajustes permanentes são, como o nome supõe, irreversíveis, ou seja, impactam diretamente a base tributável da entidade no próprio período em que ela ocorra. Os ajustes temporários impactarão o lucro real no período em que ocorrerem, mas terão seus efeitos revertidos em períodos futuros, como por exemplo provisões não dedutíveis e prejuízo fiscal a sem compensado. Os ajustes no LALUR decorrentes do CPC 47 encaixam-se nesta classificação.

Quando falamos da nova conta a ser criada, denominada ajuste da receita bruta, podemos ter tanto uma exclusão quando uma adição no LALUR, dependendo da diferença a ser reconhecida na conta de ajuste, conforme explicitado nos itens 12 e 13 da instrução normativa. Deverá ser calculado para cada operação e em cada período que a entidade adote os princípios trazidos pelo CPC 47 a diferença entre o valor da receita, despesa ou custo que seriam integralmente registrados, conforme regime de competência que prevê o fato contábil deve ser reconhecido e mensurado no ato que o constituiu, seguindo também a legislação tributária, e a receita, despesa ou custo reconhecido e mensurado seguindo os padrões do pronunciamento contábil.

Quando esta diferença é positiva, ou seja, o valor da receita reconhecida na legislação tributária vigente é maior que a receita reconhecida pelos padrões contábeis, deve ser feita uma adição no LALUR e no caso de diferença negativa deve ser feita uma exclusão. O mesmo entendimento acontece para as contas de despesa e custos que venham a ter diferenças de valores em seu reconhecimento, mas inverte-se a lógica, sendo uma exclusão para os casos de despesas e custos reconhecidos pela legislação tributária maior que os reconhecidos pelos métodos do pronunciamento 47 e uma adição para o contrário.

Vale ressaltar que o LALUR apresenta duas partes, a parte A e a parte B, onde a parte A demonstra todos os ajustes, sejam eles permanentes ou temporários, ao lucro contábil antes da inclusão dos impostos encontrado pelo encontro das contas de receita, despesas e custos e a parte B funciona como uma espécie de arquivo, onde todos os ajustes temporários serão mantidos em guarda para posterior utilização e reversão dos seus efeitos primários ao LALUR.

Outro ponto a se ressaltar é que o ajuste no LALUR deve ser sempre relacionado com a conta criada de ajuste a receita bruta no plano de contas referencial da entidade.

Pode causar certa confusão de entendimento o reconhecimento das receitas através dos métodos trazidos pelo CPC 47 e suas respectivas aberturas de novas contas e o chamado *cut-off*. O *cut-off* acontece quando ao final de determinado período a mercadoria, a qual já saiu do estoque da entidade vendedora, mas, no entanto, ainda não foi recebida pelo cliente, não houve emissão da nota fiscal e está em trânsito ou parada em algum lugar de espera por diversos motivos possíveis. Como ainda não houve o faturamento de tal receita, muitas entidades apresentam em seus balanços a abertura dessas receitas, dos referidos impostos sobre essas vendas, custos e possíveis despesas. Estas diferenças temporais, por muitas vezes é ajustado pelas entidades em sua apuração do lucro real para IRPJ e CSLL, porém não deverá

ser realizado nenhum ajuste temporal nas apurações de IRPJ e CSLL, sendo a tributação dessas receitas realizada no momento em que afetarem o resultado societário, ou seja, quando efetivamente transferidas para o estabelecimento do comprador.

Quando realizado ajustes referentes a *cut-off* há o risco da não-observância do princípio de competência contábil para registro dos resultados, conforme preconiza o artigo 285 do Decreto 9.580/18, que diz:

“Art. 285 – A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar.

I – A postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II – A redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração;

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 258 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º)

§ 2º O disposto nos § 1º e § 2º do art. 258 não exclui a cobrança de multa de mora e de juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto sobre a renda em decorrência de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º).

Sendo assim, não há de se falar em CPC 47 nem de seus referidos ajustes na apuração do IRPJ e da CSLL pelo método do lucro real quando estamos falando apenas do trânsito de suas mercadorias.

Exemplificando, vejamos o caso de uma operadora de serviços telefônicos, internet e televisão por assinatura, de grande porte, situada na cidade de São Paulo. Anteriormente a aplicação dos métodos trazidos pelo CPC 47, para o reconhecimento de suas receitas, não havia diferença entre o valor dos serviços oferecidos nos pacotes de internet e tv por assinatura e da taxa cobrada pela instalação dos aparelhos utilizados para transmissão da internet e televisão. As receitas e as despesas com a instalação eram reconhecidas uma única vez no momento da efetiva instalação dos equipamentos. Desta forma, não havia ajustes a serem feitos em sua apuração do IRPJ e CSLL. De forma simplória, para fins ilustrativos e acadêmicos, exemplificamos a parte A do LALUR anterior ao CPC 47:

DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL

RESULTADO ANTES DOS TRIBUTOS	37.609.683
ADIÇÕES	917.445.894
EXCLUSÕES	(770.382.348)
LUCRO REAL ANTES DA COMP. DE PREJUÍZOS FISCAL OU (PREJUÍZO FISCAL)	184.673.229
(-) Compensação de Prejuízo Fiscal (Limitado a 30% do LR)	<u>(55.401.969)</u>
LUCRO REAL APÓS COMP. DE PREJUÍZOS FISCAL OU (PREJUÍZO FISCAL)	129.271.260
IR/CS (34%)	43.952.229

A partir de 2017, foi implementado o CPC 47, o qual consiste em diferimento da receita e despesa com comissões da taxa cobrada de instalação, a qual é recebida de acordo com os pagamentos das faturas mensais. Sendo assim, com base nos estudos feitos pelo departamento contábil da empresa foi decidido que a melhor forma para reconhecimento e demonstração destas receitas e despesas era o diferimento de tal receita e despesa durante o período médio que o cliente fica na base de clientes da entidade.

Para fins de apuração de IRPJ e CSLL passou a ser realizado ajustes dos saldos que afetam o resultado, voltando o seu efeito para a constituição do Lucro Real. Desta forma a apuração passou a ser:

DEMONSTRAÇÃO DO LUCRO REAL

RESULTADO ANTES DOS TRIBUTOS	37.609.683
ADIÇÕES	917.445.894
ADIÇÕES REFERENTE A DIFERENÇA ENTRE O RECONHECIMENTO INTEGRAL DA RECEITA DA TAXA DE INSTALAÇÃO E O EFEITO CONTÁBIL	1.000.000
EXCLUSÕES	(770.382.348)
LUCRO REAL ANTES DA COMP. DE PREJUÍZOS FISCAL OU (PREJUÍZO FISCAL)	185.673.229
(-) Compensação de Prejuízo Fiscal (Limitado a 30% do LR)	<u>(55.701.969)</u>
LUCRO REAL APÓS COMP. DE PREJUÍZOS FISCAL OU (PREJUÍZO FISCAL)	129.971.260
IR/CS (34%)	44.190.229

Digamos que o tempo médio de permanência dos clientes na base de dados da entidade seja de 10 meses, a partir do mês seguinte ao reconhecimento da receita a ser diferida, passamos a ter o efetivo reconhecimento e recebimento desses valores para fins contábeis, mas para fins tributários esse valor já foi totalmente tributado, de uma só vez, desta forma, o valor de 100.000, efetivamente reconhecido no mês

seguinte ao do reconhecimento inicial, será excluído da apuração, evitando assim a bitributação deste valor.

Vejamos como se dá os lançamentos na parte B do LALUR baseados no exemplo acima:

ADIÇÃO 1.000.000 – VALOR A DÉBITO NA PARTE B (Registro M500 da ECF)
quando reconhecimento inicial.

Saldo inicial = 0

Saldo final = 1.000.000

EXCLUSÃO 100.000 – VALOR A CRÉDITO NA PARTE B

Saldo inicial = 1.000.000

Saldo final = 900.000

Desta forma, ao final do período de 10 meses, o saldo da parte B estará “zerado”.

5.5 RECONHECIMENTO DOS AJUSTES DO CPC 47 NA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL FISCAL - ECF

O Sistema Público de Escrituração Digital (SPED) foi instituído pelo Decreto no 6.022, de 22 de janeiro de 2007, com alterações pelo Decreto no 7.979, de 8 de abril de 2013 e com ele surgiu a Escrituração Contábil Fiscal – ECF, que substituiu a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) a partir do ano-calendário 2014, sendo está entregue no último dia útil do mês de julho do ano posterior ao do período da escrituração e regida pela Instrução Normativa RFB no 1.422, de 19 de dezembro de 2013, e alterações posteriores e Ato Declaratório Executivo Cofis no 70, de 13 de dezembro de 2019 que dispõe sobre o Manual de Orientação da ECF, a qual já está em seu leiaute de número 6.

Em termos objetivos a ECF, nada mais é que declaração de imposto de renda da pessoa jurídica, sendo que também traz as informações contábeis, uma vez que é obrigatório a importação da Escrituração Contábil Digital – ECD para entrega da ECF, entre outras informações financeiras pertinentes. As empresas tributadas pelo lucro real são obrigadas a entrega da ECF.

A ECF é disposta em diversos blocos e registros, sendo que no chamado Bloco M encontramos toda a apuração do IRPJ, registro M300, e da CSLL, registro M350.

Como sabemos, a apuração do IRPJ e da CSLL requer diversos ajustes de adição e exclusão ao lucro contábil encontrado antes da inclusão do próprio IRPJ e da CSLL e estes ajustes são dispostos através de números de linha no registro M300 e M350, desta forma o ajuste referente ao CPC 47, explicado anteriormente, deve ser enquadrado em uma das seguintes linhas, descritas abaixo, conforme a situação.

Empresas somente com atividade geral:

- 84 - CPC 47 - Ajustes de Receita Bruta
- 84.05 - CPC 47 - Ajustes de Custos/Despesas
- 84.10 - CPC 47 - Ajustes de Outras Receitas / Outros Resultados
- 159 - (-) CPC 47 - Ajustes de Receita Bruta
- 159.05 - (-) CPC 47 - Ajustes de Custos/Despesas
- 159.10 - (-) CPC 47 - Ajustes de Outras Receitas / Outros Resultados

Empresas com atividade rural:

- 257 - CPC 47 - Ajustes de Receita Bruta
- 257.05 - CPC 47 - Ajustes de Custos/Despesas
- 257.10 - CPC 47 - Ajustes de Outras Receitas / Outros Resultados
- 332 - (-) CPC 47 - Ajustes de Receita Bruta
- 332.05 - (-) CPC 47 - Ajustes de Custos/Despesas
- 332.10 - (-) CPC 47 - Ajustes de Outras Receitas / Outros Resultados

Ao utilizar-se de uma linha na chamada parte A do LALUR, a ECF indica um tipo de relacionamento a esta. Como explicado anteriormente, os ajustes no LALUR podem ser de caráter temporário ou permanente e isso está diretamente relacionado ao tipo de relacionamento da linha da ECF. Os tipos de relacionamento podem ser:

- 1 - Com Conta da Parte B
- 2 - Com Conta Contábil
- 3 - Com Conta da parte B e Conta Contábil
- 4 - Sem Relacionamento

Os relacionamentos tipo 1 e tipo 3 exigem uma conta na chamada parte B, na ECF chamado de registro M500, por serem de caráter temporário.

Sabendo que os ajustes do CPC 47 são temporários, as linhas citadas anteriormente recebem o tipo de relacionamento 1 ou 3, a critério da empresa. Como é exigido a criação de uma conta na parte B, passamos ao registro M500 onde cada conta criada neste registro também recebe uma classificação de código específica, determinada de acordo com a tabela dinâmica da RFB, assim como acontece para as linhas do M300/M350. Dito isto, para a conta criada na parte B, que pode receber

qualquer nomenclatura a critério da empresa, os códigos possíveis para classificação na ECF no registro M500 são: 3.080, 3.085 e 3.090.

A ECF também dispõe de um Plano de Contas Referencial – PCR, em que as contas do plano de contas, este definido por cada sociedade, devem ser classificadas de acordo com o padrão definido pela receita para melhor identificação e padronização por parte da RFB. As contas patrimoniais criadas pela sociedade para segregação dos valores resultantes da aplicação do CPC 47 devem ser:

- 1.01.02.09.60 - CPC 47 - Ativos de Contrato – Circulante / 1.02.01.01.15 - CPC 47 - Ativos de Contrato – Longo Prazo: Contas que registram os efeitos no ativo circulante e não circulante, decorrentes da adoção do Pronunciamento Técnico CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente.

- 2.01.01.17.60 - CPC 47 - Passivos de Contrato – Circulante / 2.02.01.11.60 - CPC 47 - Passivos de Contrato - Longo Prazo: Contas que registram os efeitos no passivo circulante não circulante decorrentes da adoção do Pronunciamento Técnico CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente.

Já para as contas de resultado, a classificação deve ser a seguinte:

- 3.01.01.01.02.60 - (-) CPC 47 - Modificações Contratuais: Contas que registram procedimentos contábeis decorrentes da alteração ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis relacionados a modificações contratuais (item 21 do CPC 47)

- 3.01.01.01.02.62 - (-) CPC 47 - Reconhecimento de Passivos de Contrato – Garantias: Contas que registram procedimentos contábeis decorrentes da alteração ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis relacionados ao reconhecimento de passivos em razão de obrigações contratuais relativas a garantias, exceto as contratadas com empresas de seguros e as contabilizadas como provisões (itens B30, B31 e B32 do CPC 47).

- 3.01.01.01.02.64 - (-) CPC 47 - Reconhecimento de Passivos de Contrato - Direitos não Exercidos: Contas que registram procedimentos contábeis decorrentes da alteração ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis relacionados ao reconhecimento de passivos em razão de obrigações contratuais relativas a direitos não exercidos (item B46 do CPC 47).

- 3.01.01.01.02.66 - (-) CPC 47 - Reconhecimento de Passivos de Contrato - Serviços de Custódia - Vendas para Entrega Futura: Contas que registram procedimentos contábeis decorrentes da alteração ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis relacionados ao reconhecimento de passivos em razão de obrigações contratuais relativas a serviços de custódia, na hipótese de vendas para entrega futura (item B82 do CPC 47).

- 3.01.01.01.02.68 - (-) CPC 47 - Preço de Transação - Contraprestações Variáveis: Contas que registram procedimentos contábeis decorrentes da alteração ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis relacionadas à determinação do preço de transação (itens 46, 47 e 48 do CPC 47) em razão do reconhecimento de contraprestações variáveis (itens 50 e 56 do CPC 47), nas hipóteses não previstas nos itens 21, B30, B31, B32, B46 e B82 do CPC 47.

- 3.01.01.01.02.70 - (-) CPC 47 - Preço de Transação - Reavaliações de Contraprestação Variável: Contas que registram procedimentos contábeis decorrentes da alteração ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis relacionadas à determinação do preço de transação (itens 46, 47 e 48 do CPC 47) em razão do reconhecimento de reavaliações da contraprestação variável (item 59 do CPC 47).

- 3.01.01.01.02.72 - (-) CPC 47 - Preço de Transação - Contraprestações Pagas ou a Pagar: Contas que registram procedimentos contábeis decorrentes da alteração ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis relacionadas à determinação do preço de transação (itens 46, 47 e 48 do CPC 47) em razão do reconhecimento de contraprestações pagas ou a pagar (itens 70 a 72 do CPC 47).

- 3.01.01.01.02.74 - (-) CPC 47 - Preço de Transação - Obrigações de Desempenho: Contas que registram procedimentos contábeis decorrentes da alteração ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis relacionados à alocação do preço de transação às obrigações de desempenho (itens 73 e 74 do CPC 47), nos casos não previstos nos itens 21, B30, B31, B32, B46 e B82 do CPC 47.2

- 3.01.01.01.02.76 - (-) CPC 47 - Critérios Divergentes da Legislação Tributária - Não Recebimento de Contraprestação: Contas que registram procedimentos contábeis que contemplam métodos ou critérios contábeis que divergem da legislação tributária em relação à aplicação da possibilidade de a entidade não receber a contraprestação a que tem direito na identificação do contrato (item 9. (e) do CPC 47).

- 3.01.01.01.02.78 - (-) CPC 47 - Critérios Divergentes da Legislação Tributária - Passivos de Contrato - Direito à Devolução: Contas que registram procedimentos contábeis que contemplam métodos ou critérios contábeis que divergem da legislação tributária em relação ao reconhecimento de passivos em razão de obrigações contratuais relativas a direito à devolução (itens B21 a B27 do CPC 47).

- 3.01.01.01.02.80 - (-) CPC 47 - Critérios Divergentes da Legislação Tributária - Passivos de Contrato - Direito de Aquisição Opcional: Contas que registram procedimentos contábeis que contemplam métodos ou critérios contábeis que divergem da legislação tributária quanto ao reconhecimento de passivos em razão de

obrigações contratuais relativas a direitos de aquisição opcional de bens ou serviços adicionais ou com desconto (item B40 do CPC 47).

6 CONCLUSÃO

Sob uma ótica contábil, o pronunciamento técnico CPC 47 é deveras mais complexo do que sob a ótica fiscal. A busca pela melhor qualidade nas informações contábeis e financeiras das sociedades, interessantes aos mais diversos usuários, e a cada vez mais integração entre as economias globais, sempre exigiram mudanças nas práticas contábeis e por consequência nas práticas fiscais, especialmente no Brasil onde temos um dos regimes tributários mais complexos do mundo, além de ser considerado injusto. Em novembro de 2007, o banco mundial em conjunto com a Price Waterhouse Coopers, publicou um estudo sobre a complexidade do sistema tributário em todo o mundo, classificando 178 países, o Brasil ocupou a 137ª posição no ranking geral, concluindo que o contribuinte brasileiro é o que dedica mais tempo no mundo - 2.600 horas por ano - para cumprir com suas obrigações tributárias, isso ainda não havendo ECF, ECD, DCTFs para serem entregues na época do estudo. A aplicação do CPC 47 no sistema fiscal é mais uma das complexidades apresentadas pelo sistema tributário nacional.

A aplicação do CPC 47 nas sociedades exige muito mais estudo e melhores práticas por parte do time contábil do que do time fiscal. É necessária uma total revisão dos contratos da sociedade, tipos de negociação, revisão de custos, despesas e receitas, exige alteração no plano de contas, com a criação de novas contas, modificação de sistemas, entre outras diversas modificações dentro da contabilidade da sociedade, apesar de apresentar uma posição muito mais qualificada e assertiva sobre a real constituição de receitas e obrigações da empresa. Após toda a análise e ajuste da contabilidade, podemos concluir que, para os ajustes fiscais exigidos na apuração do IRPJ e da CSLL das empresas apuradas pelo lucro real o caminho está todo desenhado. Em suma, podemos assemelhar os ajustes do CPC 47 como se uma provisão fosse. As receitas, custos e despesas diferidas pela aplicação do pronunciamento estão apenas espalhadas pelo tempo em que efetivamente se realize, pagamentos, utilização de materiais, conclusão das obrigações para junto ao cliente e o mais importante quando estamos falando de imposto de renda, os recebimentos da sociedade, uma vez que estes gerarão o lucro a ser tributado.

O conceito prático da aplicação do CPC 47 no âmbito fiscal é relativamente simples, sendo o mais complexo as definições e revisões contábeis, financeiras e até jurídicas da sociedade.

Não há como desvincularmos contabilidade societária da contabilidade fiscal, apesar de diferentes, estas caminham sempre juntas e interligadas, sendo assim há de se pensar em meios para que, em um sistema tributários extremamente complexo como o nosso, utilize-se do já complexo sistema contábil internacional para facilitar a apuração dos tributos e não ao inverso, onde cada alteração contábil gera um novo empecilho na apuração dos impostos.

No momento em que este trabalho está sendo desenvolvido, um projeto de lei está sendo analisado pelo poder legislativo tratando da tão falada e aguardada reforma tributária no Brasil. Que este seja o primeiro passo para uma simplificação e unificação entre contabilidade fiscal e societária e menos imbróglis administrativos para as sociedades brasileiras.

7 REFERENCIAL TEORICO

Este objeto de pesquisa baseou-se principalmente na leitura e entendimento do próprio pronunciamento emitido pelo comitê de pronunciamentos contábeis, o qual tem por objetivo estabelecer os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente e o que traz a Lei 12.973/2014.

Conforme trazido na página dois do pronunciamento contábil 47, o princípio básico do pronunciamento consiste no método 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.

Estes procedimentos visam transparecer de forma mais acurada e precisa as posições de ativos e resultados para os possíveis usuários interessados nas informações declaradas pela pessoa jurídica.

A entidade deve considerar os termos do contrato e todos os fatos e circunstâncias relevantes ao aplicar o pronunciamento.

No entanto, conforme traz o artigo 58 da Lei 12.973/14 “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.”

Em consonância com o que traz o artigo acima citado, a Receita Federal do Brasil publicou a instrução normativa - IN 1.771 em 20 de dezembro de 2017, a qual disciplina sobre procedimentos para anulação dos efeitos para fins fiscais das alterações contábeis trazidas pelo CPC 47.

Os itens 1 e 2 do novo anexo IV da IN 1.753/2017, trazidos pela IN 1.771 identificam, dentre os procedimentos previstos no CPC 47, aqueles que representam modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis, ou que divergem da legislação tributária.

A IN 1.771 ainda complementa no item 6 dizendo “A pessoa jurídica tributada pelo lucro real que adotar procedimento contábil relacionado nos itens 1 a 3 calculará, para cada operação e em cada período de apuração, a diferença entre a receita que teria sido reconhecida e mensurada conforme a legislação tributária e os critérios contábeis anteriores e a receita reconhecida e mensurada conforme o CPC 47”.

8 DELIMITAÇÃO DO TEMA

O tema abrangido é restrito a empresas do lucro real de âmbito geral e que tenham aplicabilidade os conceitos abrangidos no comitê de pronunciamento contábeis número 47.

9 METODOLOGIA DA PESQUISA

Os métodos e técnicas científicas utilizados na pesquisa foram, predominantemente, a pesquisa exploratória, com estudos e conclusões baseadas no ambiente bibliográfico, experiência prática e levantamento de dados com empresas modelo.

Segundo Selltiz et al. (1965), enquadram-se na categoria dos estudos exploratórios todos aqueles que buscam descobrir ideias e intuições, na tentativa de adquirir maior familiaridade com o fenômeno pesquisado.

De forma semelhante, Gil (1999) considera que a pesquisa exploratória tem como objetivo principal desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista a formulação de problemas mais precisos e hipóteses pesquisáveis para estudos posteriores.

REFERÊNCIAS

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo, SP: Atlas, 1999.

SELLTIZ, C. et al. **Métodos de pesquisa nas relações sociais**. São Paulo: Herder, 1965.

BRASIL. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nos 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>

BRASIL. Instrução Normativa da RFB 1.771, de 20 de setembro de 2017. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.753, de 30 de outubro de 2017. Brasil: Receita Federal. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=88842>>

Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 47 (2016). Disponível em <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>>

BRASIL. Instrução Normativa da RFB 1.422, de 19 de dezembro de 2013, e alterações posteriores. Brasil: Receita Federal. Disponível em

<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48711>>

BRASIL. Ato Declaratório Executivo Cofis número 70, de 13 de dezembro de 2019. Brasil: Receita Federal. Disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=105592>>

BRASIL. Tabelas Dinâmicas e Planos de Contas Referenciais - Leiaute 6 (Atualização: 26/06/2020). Brasil: Receita Federal. Disponível em <<http://sped.rfb.gov.br/arquivo/show/4273>>

Medina, Lázaro Ronaldo. Carga Tributária Brasileira: Estudo do Banco Mundial e Nota da RFB Sobre o Tema. Disponível em <https://profreginaldopaivabarros.blogspot.com/2007/12/carga-tributria-brasileira-estudo-do.html>. Acesso em: 01.Julho.2020