

Café com o Contabilista online. Tema:
“Divergências entre as normas contábeis e as
normas tributárias brasileiras”

www.jcmconsultores.com.br

1**Introdução****2****Objetivos do CPC 47****3****O modelo dos 5 passos****4****Impactos tributários**

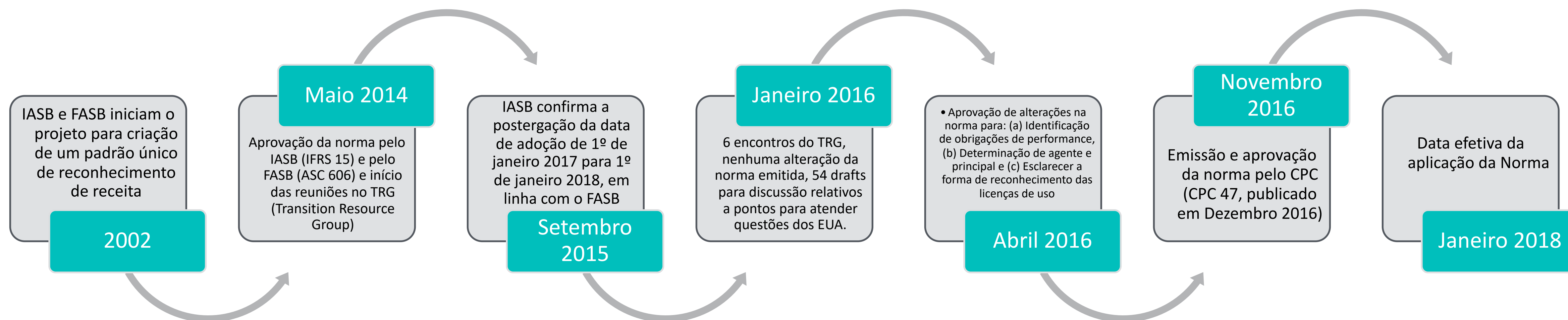
INTRODUÇÃO

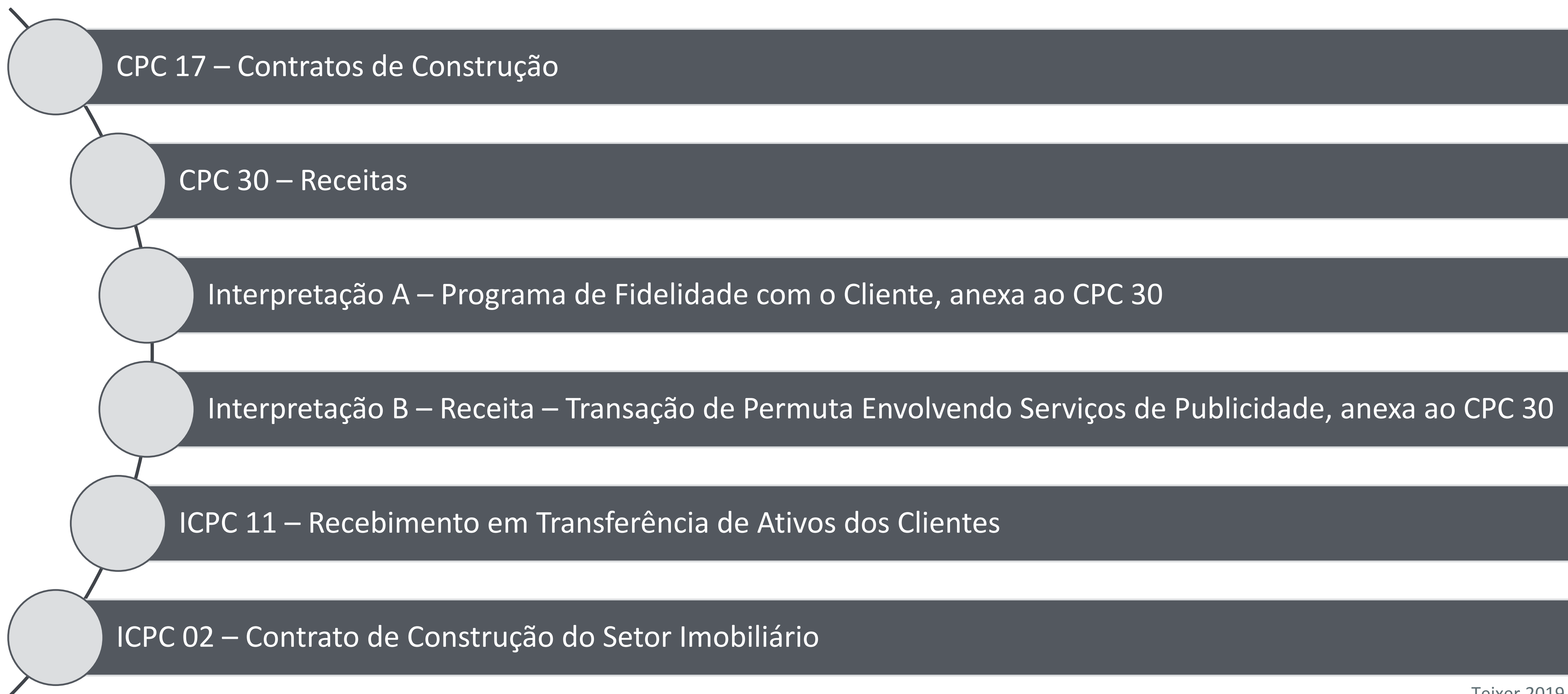
Conforme consta do Manual de Contabilidade Societária, a principal razão que levou o IASB a emitir a IFRS 15 – recepcionada no Brasil por meio da adoção do Pronunciamento Técnico CPC no 47 – era a existência de múltiplas normas contábeis abordando o reconhecimento, a mensuração e o registro de receitas, sem o detalhamento necessário para a determinação do tratamento contábil aplicável a contratos complexos, com múltiplos elementos, o que acarretava a aplicação incoerente de tais normas. Assim, as regras contábeis – que antes estavam esparsas – foram consolidadas no CPC no 47, que apresenta uma abordagem única e integrada para o reconhecimento de receitas, baseada em princípios contábeis.

Em essência o Pronunciamento Conceitual Básico traz em seu bojo o mesmo conceito de receita que é acolhido pelo CPC 47, ao prever que “receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais”, o que confirma que não houve alteração substancial dos pressupostos contábeis. Ademais, a nova norma contábil apenas reflete a aplicação do regime de competência, que retrata de forma mais fidedigna os efeitos das transações, possibilitando a avaliação da performance financeira da entidade.

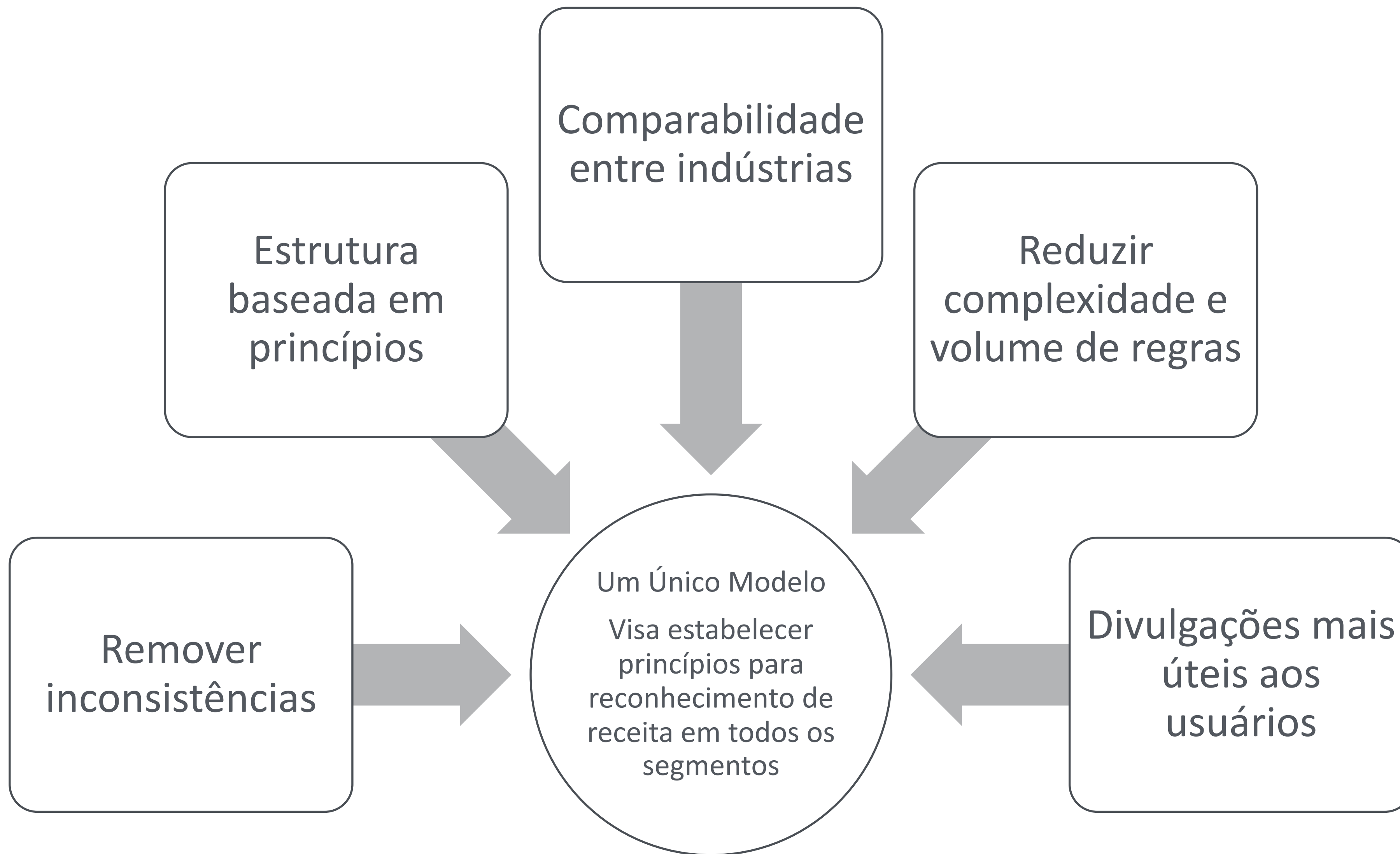
O CPC 47 Receita de Contrato com Cliente é a norma que estabelece os princípios que a entidade deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente.

Em palavras mais claras, o CPC 47 é a norma que traz os princípios sobre como e quando realizar o registro contábil das receitas.





OBJETIVOS DO CPC 47



Prestação / Obrigação de desempenho (Bens e serviços prometidos)



Vendedor



Contraprestação / Preço da transação (entidade espera ter direito)



Comprador

O MODELO DOS 5 PASSOS



1 Identificar o Contrato

Existe um contrato com o cliente?



2 Identificar as obrigações de desempenho



3 Determinar o preço da transação

Qual o preço da transação?

4 Alocar o preço da transação



5 Reconhecer a receita

Em determinado momento

Durante um período de tempo

1

IDENTIFICAR O CONTRATO COM CLIENTE

“Contrato é um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis...”

“Podem ser escritos, verbais ou sugeridos pelas práticas usuais de negócios da entidade...”

É preciso considerar as Leis e práticas usuais de cada país!

... está aprovado e as partes estão comprometidas com suas obrigações

... direitos aos produtos ou serviços e condições de pagamento podem ser identificados

Um contrato existe se...

...o recebimento da contraprestação é provável

... tem essência comercial

Por que a identificação do contrato é importante?

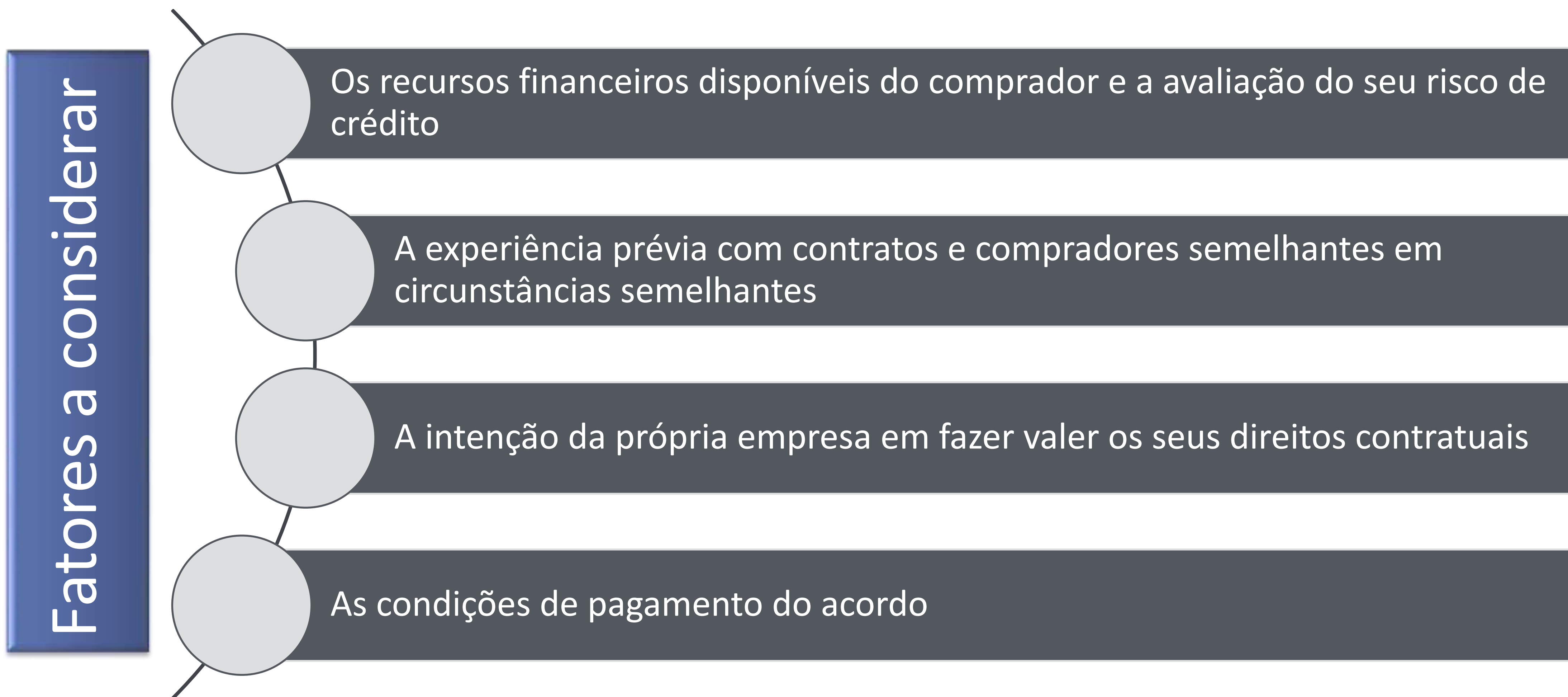


EXPECTATIVA DE RECEBIMENTO É O DIRECIONADOR DA APLICAÇÃO DO CPC 47

Com o CPC 47, as entidades aplicam o modelo de reconhecimento de receita se, no início de um contrato, for “provável” (50% +1) que elas receberão a contraprestação à qual têm direito.

Nessa avaliação, as entidades consideram a capacidade e a intenção do cliente, que inclui avaliar sua capacidade de pagar esse valor de contraprestação quando ele for devido.

O critério é estabelecido para evitar que as entidades apliquem o modelo de receita para **contratos problemáticos** e reconheçam a receita e uma grande perda por redução ao valor recuperável ao mesmo tempo.



Empresas podem mitigar o risco de não recebimento através de:

Limitação nos termos de pagamento (antecipação de pagamento)

Habilidade contratual de cessar o fornecimento

Obtenção de garantias contratuais

Se a empresa concluir que não é provável receber o valor ao qual espera ter direito, então não deve seguir para o passo 2 do Modelo e nenhuma receita é reconhecida.



EXEMPLO – AVALIAR A EXISTÊNCIA DE UM CONTRATO PARA VENDER UM ESTOQUE

Em um contrato para vender um estoque, a Entidade deve avaliar a existência de um contrato, considerando fatores como:

1. os recursos financeiros disponíveis do comprador (análise de crédito);
2. o compromisso do comprador com o contrato, que pode ser determinado com base na importância da propriedade para as operações do comprador;
3. a experiência prévia do vendedor com contratos e compradores semelhantes em circunstâncias semelhantes;
4. a intenção do vendedor de fazer valer os seus direitos contratuais; e
5. as condições de pagamento do acordo.

Em resumo, o primeiro passo para contabilizar uma receita, é que exista um contrato (escrito ou verbal) que determine direitos e obrigações para ambas as partes, que seja de substância comercial e que uma parte recebe bens e serviços e a outra a contraprestação pecuniária (\$).

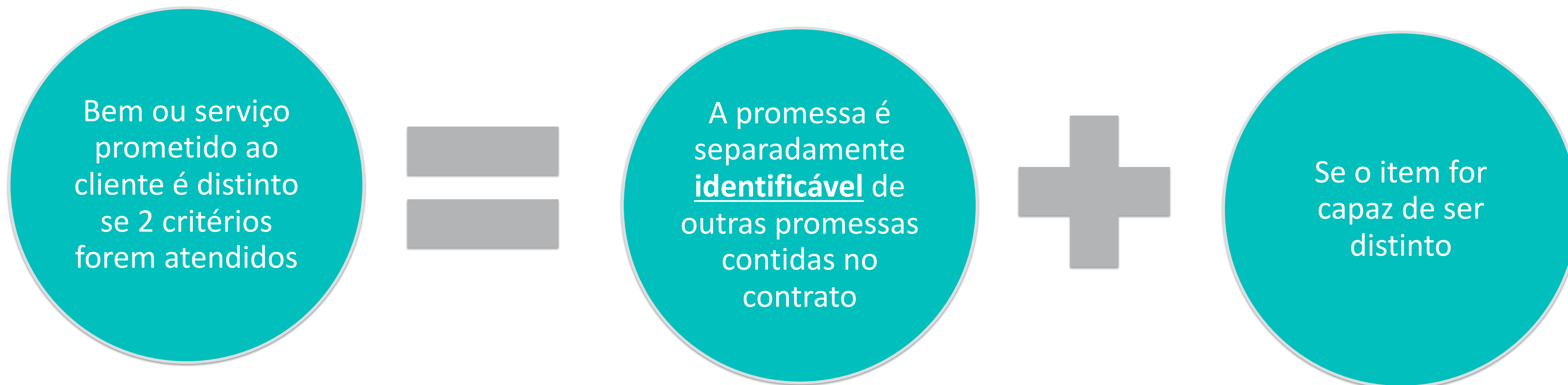
2

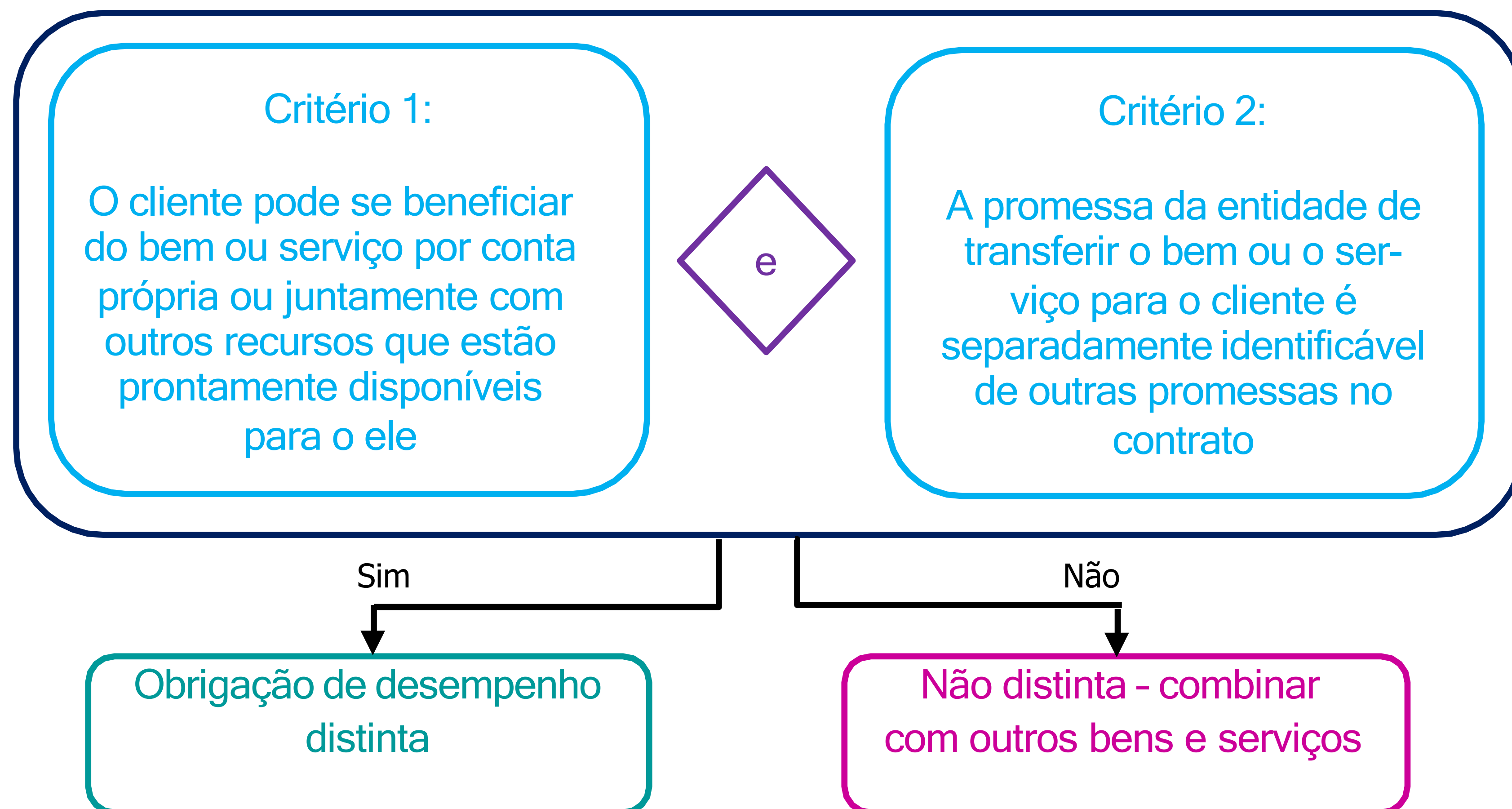
IDENTIFICAR AS OBRIGAÇÕES DE DESEMPENHO

“É a obrigação da entidade vendedora de desempenhar a sua obrigação de repassar o controle do bem ou serviço à entidade compradora...”

Portanto, obrigação de desempenho (também conhecida como obrigação de performance) nada mais é do que entregar o controle do que foi prometido na venda.

“Uma promessa constitui uma obrigação de desempenho se o bem ou serviço prometido for distinto...”



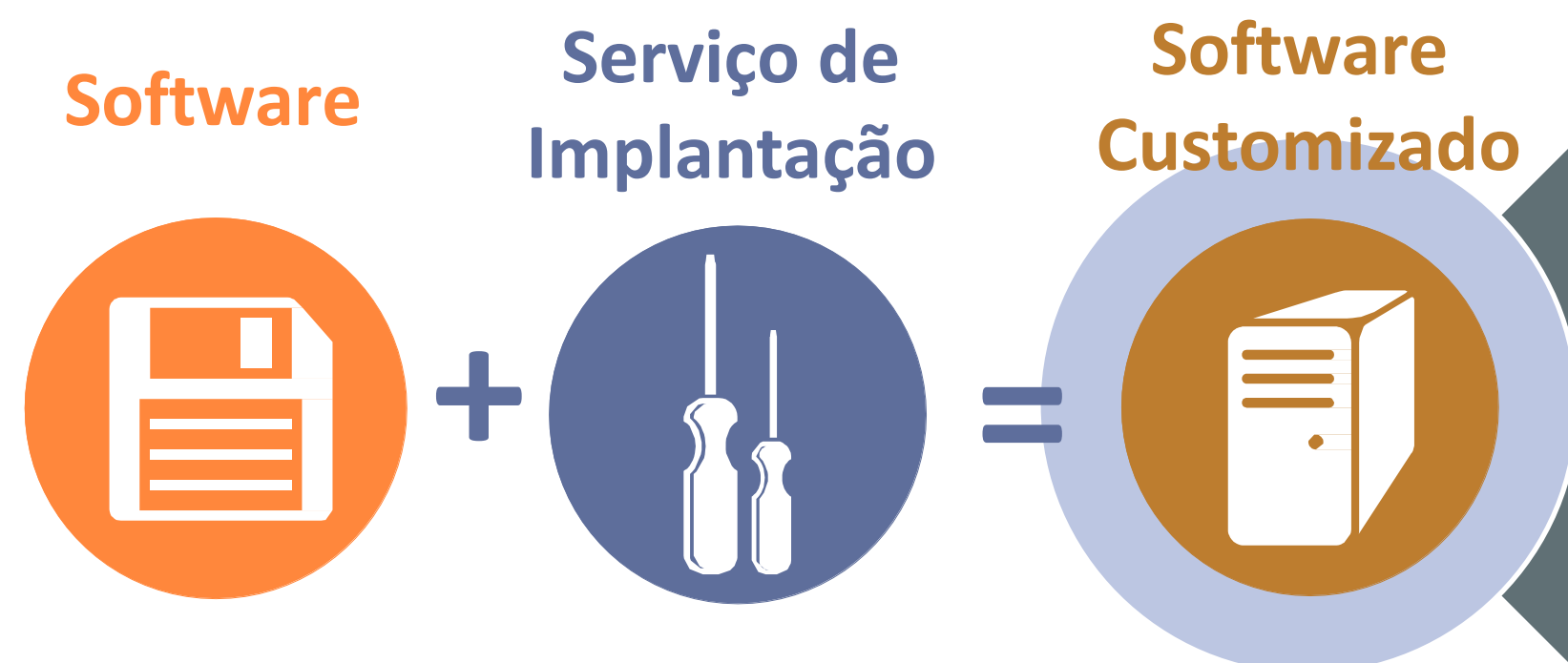


Objetivo é avaliar se um bem ou serviço prometido é **separadamente identificável no contrato** e definir se a natureza da promessa é transferir individualmente ou de forma combinada os bens e serviços

Os itens não são separadamente identificáveis se:



Há integração entre os bens e serviços prometidos



São significativamente modificados ou personalizados por um ou mais bens e serviços prometidos no contrato



São altamente interdependentes ou altamente interrelacionados



EXEMPLO – IDENTIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES DE DESEMPENHO

A Entidade Y tem um contrato para construir uma casa, um processo que exige diversos bens e serviços diferentes. Geralmente, esses bens atenderiam o Critério 1, visto que o cliente poderá se beneficiar de cada tijolo ou janela individualmente juntamente com outros recursos prontamente disponíveis. No entanto, o Critério 2 não é atendido para cada tijolo e janela, pois a Entidade Y fornece um serviço de integração desses produtos em um resultado combinado. Os bens e serviços utilizados para a construção da casa são, portanto, combinados e contabilizados como uma obrigação de desempenho única.



EXEMPLO – IDENTIFICAÇÃO DAS OBRIGAÇÕES DE DESEMPENHO

Por outro lado, a Entidade Z compra uma máquina e contrata a Entidade Y para instalar a máquina. A instalação não é especializada e também é oferecida por outros fornecedores, sem que existam implicações para o adequado funcionamento da máquina. A máquina é um item distinto já que o cliente pode se beneficiar dela com o uso de serviços de instalação que estão prontamente disponíveis no mercado sem que isso afete o seu funcionamento. Consequentemente, os dois critérios são atendidos e tanto a máquina quanto o serviço de instalação são considerados obrigações de desempenho separadas.

Obrigações de desempenho não estão limitadas a somente àquilo que está expressamente declarado no contrato, mas pode também incluir:



Se no momento da celebração do contrato, criarem uma expectativa válida do cliente de que a entidade transferirá bem ou serviço ao cliente

3

DETERMINAR O PREÇO DA TRANSAÇÃO

“O preço da transação é o montante da contraprestação que uma entidade tem direito em troca da transferência de bens ou serviços para um cliente.”

Em resumo, o preço da transação é o preço que está no contrato, no anúncio ou na etiqueta de venda.

As áreas-chave a serem consideradas ao determinar o preço de transação são a contraprestação variável e a existência de um componente de financiamento.



Valor da contraprestação variável (e a restrição) é a consideração do risco de reversão da receita ao determinar quanto do valor de contraprestação variável incluir no preço da transação.

Contraprestação a pagar a um cliente é a determinação se a contraprestação devida a um cliente representa uma redução do preço da transação, um pagamento de um bem ou serviço distinto, ou uma combinação de ambos.

Preço da
transação

Contraprestação não-monetária é mensurada ao valor justo, se razoavelmente estimável. Caso contrário, uma entidade utiliza o preço de venda independente do bem ou serviço que foi prometido em troca da contraprestação não monetária.

Componente de financiamento significativo é observado em contratos juros, sendo que a entidade ajusta o valor prometido da contraprestação para refletir o valor do dinheiro no tempo.

Somente quando for “altamente provável” (>70%) que uma reversão / ou alteração significativa da receita venha a ocorrer futuramente.

Para avaliar, as entidades devem considerar:

A probabilidade de um estorno/alteração da receita resultante de um acontecimento futuro incerto; e

A magnitude do estorno/alteração se esse evento futuro incerto ocorresse.

Exemplo de fatores que afetam o preço de transação

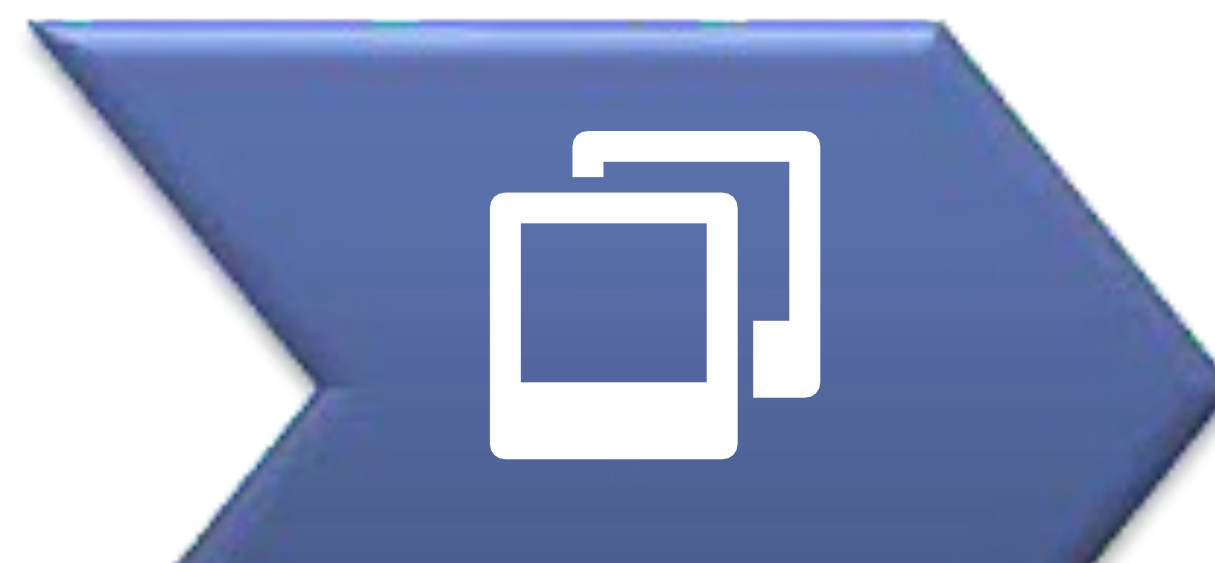


Contrato



R\$ 100

Nota Fiscal



R\$ 100

Receita Contábil



R\$ 90

4

ALOCAR O PREÇO DA TRANSAÇÃO

2 Identificar as obrigações de desempenho



4 Alocar o preço da transação





EXEMPLO

Empresa de Telefonia celebra contrato com um cliente no valor total de R\$ 3.200, que inclui a venda de um aparelho Smartphone (R\$ 2.200) e o pacote básico de serviços pelo período de 1 ano (R\$ 1.000).

Essa empresa de Telefonia vende no mercado, esse Smartphones a R\$ 3.000 cada, quando adquirido isoladamente e o pacote básico de serviços por R\$ 1.000 por período mínimo de 1 ano. A empresa de Telefonia concluiu que os produtos e serviços dessa venda são distintos e definiu que há 2 obrigações de desempenho nessa venda.

Como a Empresa de Telefonia deve alocar o preço da transação para cada obrigação de desempenho?

EXEMPLO *(continuação)*

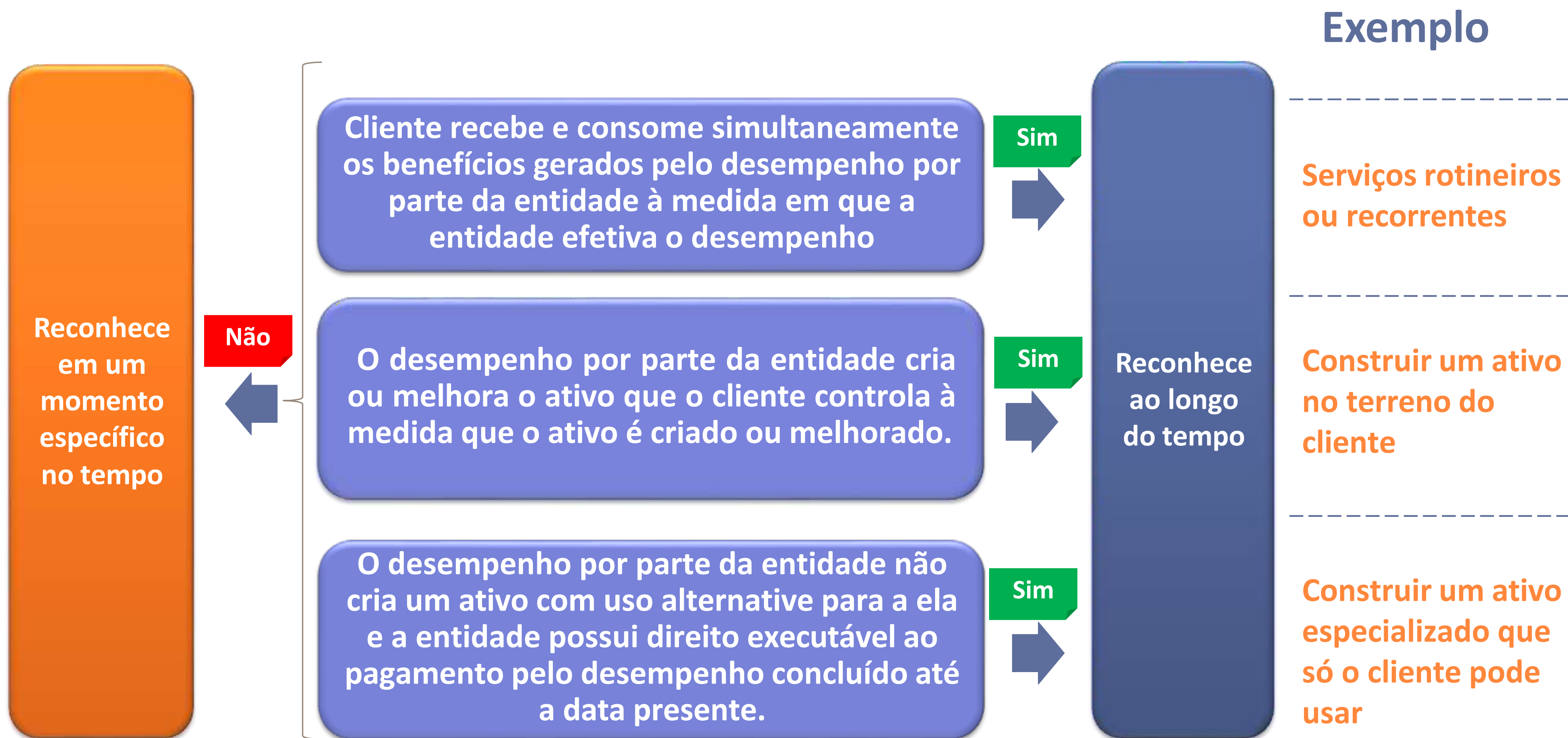
O preço deve ser alocado na proporção do valor observável de cada produto, que será:

	Valor observável	% proporção	Receita a reconhecer	Provável Valor da NF
Smartphone	R\$ 3.000	75%	R\$ 2.400	R\$ 2.200
Serviço	R\$ 1.000	25%	R\$ 800	R\$ 1.000
Total	R\$ 4.000	100%	R\$ 3.200	R\$ 3.200

5

RECONHECER A RECEITA QUANDO SATISFEITA A OBRIGAÇÃO DE DESEMPENHO

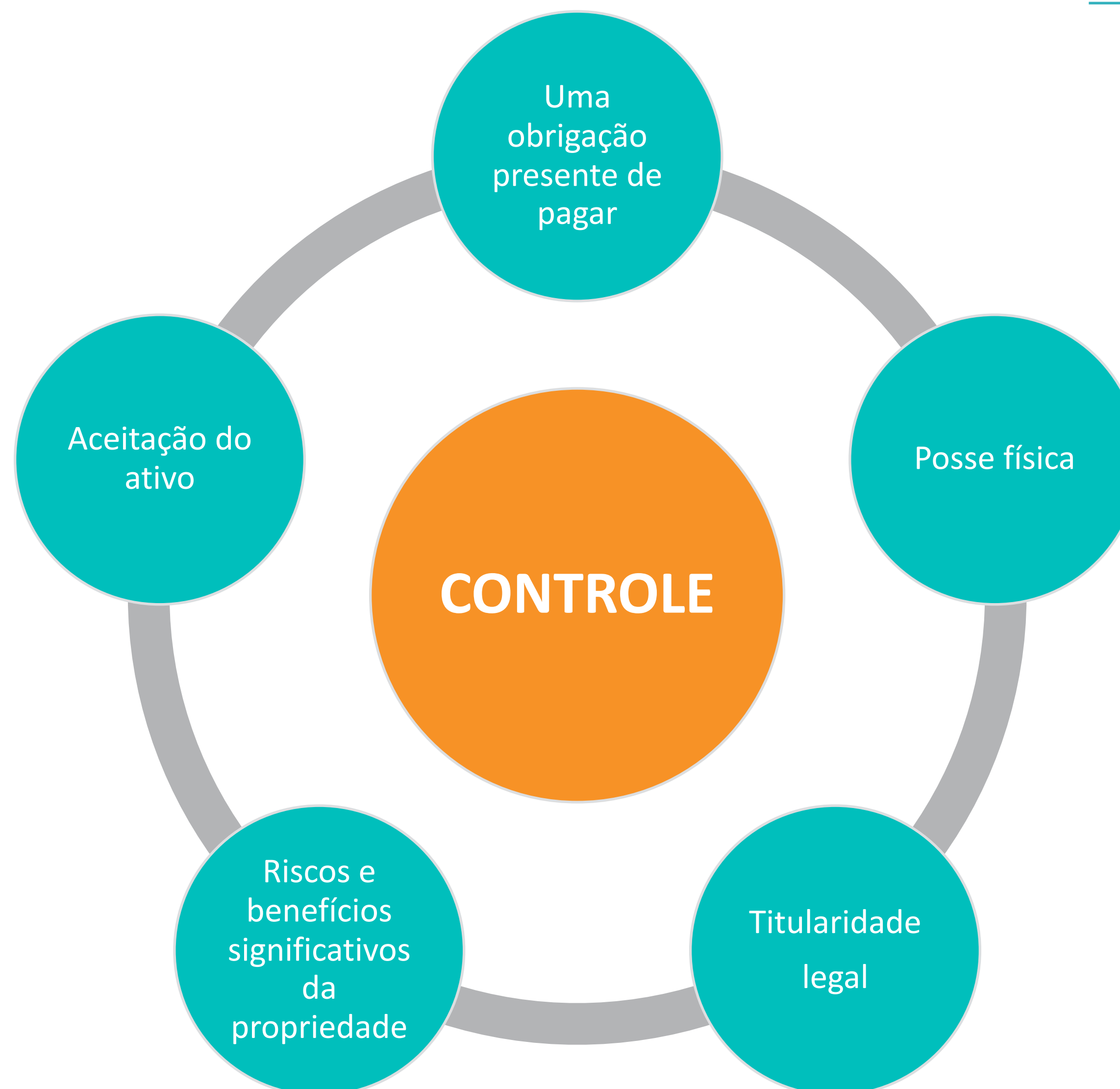
“Uma entidade reconhece receita no momento em que (ou a medida em que) atende uma obrigação de desempenho ao transferir o controle de um bem ou serviço para o cliente.”



“Refere-se à capacidade de determinar o uso do ativo e de obter substancialmente os benefícios provenientes do ativo. Inclui também a capacidade de evitar que outras entidades direcionem o uso do ativo e obtenham benefício desse ativo...”

Definição de Controle para reconhecimento da receita

Indicadores de transferência de controle incluem um cliente que tenha:



IMPACTOS TRIBUTÁRIOS

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.

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.

INSTRUÇÃO NORMATIVA **RFB Nº 1771,** DE 20 DE DEZEMBRO DE 2017

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”.

Com o CPC 47, as entidades aplicam o modelo de reconhecimento de receita se, no início de um contrato, for “provável” (50% +1) que elas receberão a contraprestação à qual têm direito. Nessa avaliação, as entidades consideram a capacidade e a intenção do cliente, que inclui avaliar sua capacidade de pagar esse valor de contraprestação quando ele for devido. O critério é estabelecido para evitar que as entidades apliquem o modelo de receita para contratos problemáticos e reconheçam a receita e uma grande perda por redução ao valor recuperável ao mesmo tempo.

“A entidade deve contabilizar a contraprestação a pagar ao cliente como redução do preço da transação e, portanto, das receitas(...)”

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

Assunto: DADOS PARA SUBSIDIAR O PREENCHIMENTO DA ECF 2022

Enviada em: 12/07/2022 **Primeira leitura:** 12/07/2022 **Exibição até:** 09/01/2023

MINISTÉRIO DA ECONOMIA

SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

CNPJ: [REDACTED]

Razão Social: [REDACTED]

DADOS PARA SUBSIDIAR O PREENCHIMENTO DA ECF 2022

Prezado Contribuinte,

Para subsidiar o preenchimento da Escrituração Contábil Fiscal (ECF) 2022, referente ao ano-calendário 2021, seguem algumas informações constantes da nossa base de dados referentes à sua empresa.

Avalie os dados abaixo em conjunto com o restante da sua documentação e a contabilidade da empresa durante o preenchimento da escrituração. Os valores na ECF devem estar em conformidade com os informados na Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

Saiba mais em:

<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/pacpj/2022>

Informações Relacionadas ao Contribuinte constantes da base de dados da RFB

Nota Fiscal Eletrônica**Valores consolidados de vendas emitidos pelo contribuinte.****1º trimestre de 2021: R\$ 968.947,46****2º trimestre de 2021: R\$ 15.036.249,90****3º trimestre de 2021: R\$ 2.568.123,03****4º trimestre de 2021: R\$ 36.065,00****EFD-Contribuições****Valores consolidados de receitas escrituradas.****1º trimestre de 2021: R\$ 24.754.265,64****2º trimestre de 2021: R\$ 35.441.456,73****3º trimestre de 2021: R\$ 39.106.148,04****4º trimestre de 2021: R\$ 72.555.988,65****Quantidade de EFD consolidadas: 12****EFD-ICMS/IPI****Valores consolidados de receitas escrituradas.****1º trimestre de 2021: R\$ 968.947,46****2º trimestre de 2021: R\$ 15.036.249,90****3º trimestre de 2021: R\$ 2.568.123,03****4º trimestre de 2021: R\$ 36.065,00**

DECRED

Recursos recebidos pela empresa em operações com cartões de crédito.

(Valores repassados pela(s) administradora(s) de cartão de crédito aos estabelecimentos credenciados, já deduzidos dos valores correspondentes a comissões, aluguéis, taxas e tarifas devidas.)

1º trimestre de 2021: R\$ 0,00

2º trimestre de 2021: R\$ 0,00

3º trimestre de 2021: R\$ 0,00

4º trimestre de 2021: R\$ 0,00

Você não precisa comparecer a uma unidade de atendimento ou abrir um processo. Estes dados são apenas subsídios para o preenchimento da ECF.

Não corra riscos, cumpra corretamente suas obrigações fiscais. O prazo de entrega da ECF encerra dia 31 de agosto de 2022.

SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

O CPC 47 trouxe consigo Novos Métodos ou Critérios Contábeis?

A receita definida no art. 195 da Constituição Federal, base de cálculo das contribuições sociais, é a mesma registrada na Contabilidade?

As vendas inadimplidas compõem a base de cálculo dos tributos federais (STF: Recurso Extraordinário nº 586.482)?

As contraprestações devem ser abatidas da receita bruta tributável?

Ou, somente os descontos incondicionais, devoluções de vendas ou vendas podem ser abatidos?

Existe similaridade entre a receita registrada pelo CPC 47 e a definição jurídica de receita? (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)

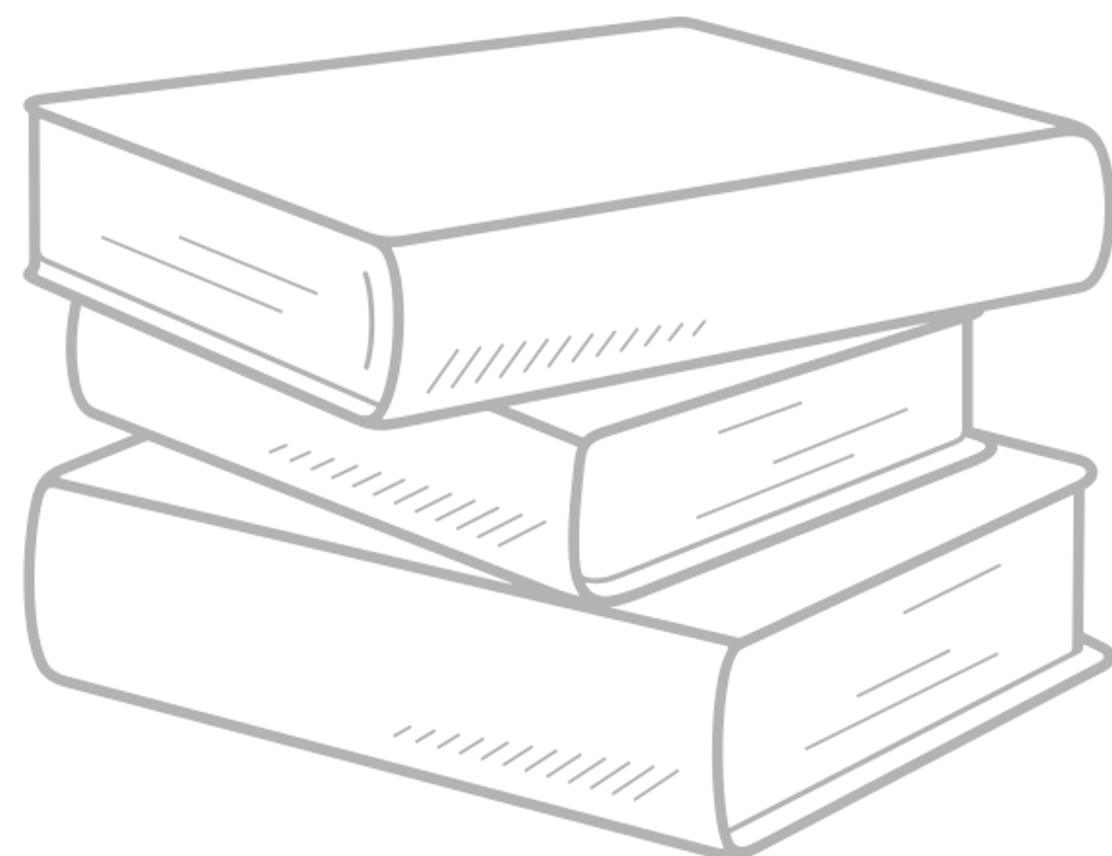
Silva, D. B. P. D. (2020). Aplicação do CPC 47/IFRS 15: um estudo de caso em uma empresa de tecnologia no DF.

da Silva, D. I., & Junior, M. A. P. (2021). Adoção do CPC 47 (IFRS 15) nas Empresas do Setor de Telecomunicações Listadas na B3. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 12(2).

Lopes, I. C., Teixeira, M. C., & Slavov, T. B. (2017). Análise dos potenciais efeitos tributários do CPC 47 (IFRS 15) nas empresas do setor de telecomunicações. In *Congresso UNB de Contabilidade e Governança (Vol. 3)*.

BARCELOS, L. Z., & COSTA, T. D. A. MAYARA CRISTINA RANGEL GOMES RIBEIRO.

BARRILAO, M. C. G. SIMONE ALVES DA COSTA.



Brasil. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm.

Brasil. Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm#art119.

Brasil. Resolução CFC nº 1.055/05. Disponível em: http://www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/Res_1055.pdf.

Comitê de Pronunciamentos Contábeis [CPC]. (2016). CPC-47: Receita de contrato com cliente. Brasília. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/527_CPC_47.pdf

KPMG. (2016a). Mudanças em receitas de contratos. São Paulo. Disponível em: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/08/br-kpmg-bm38-mudancasem-receitas-de-contratos.pdf>.

KPMG. (2016b). IFRS em Destaque 03/16: IFRS 15 – Receitas. São Paulo: Brasil, 2016. Disponível em: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/br/pdf/2016/10/br-ifrs-emdestaque-03-16.pdf>.

Teixer. Edson (2019). Cursos CEAD. Seminário CEAD – IFRS para Tributaristas CPC47 – Receita de Contrato com Cliente. Disponível em: <http://cursocead.com.br/wp-content/uploads/2019/07/2019-09-25-Prof.-Edson-Teixer-CPC-47-Receita-de-contrato-com-clientes.pdf>

MUITO OBRIGADO!

JCM

CONSULTORES

Belo Horizonte - MG

Av. Afonso Pena, 2.961
Funcionários
CEP: 30130-006
tel +55 31 2128-3585
fax +55 31 2128-3550
bh@jcmconsultores.com.br

São Paulo - SP

Rua Tabapuã, 627
4º andar - Itaim Bibi
CEP: 04533-012
tel +55 11 3286-0532 fax
+55 11 3262-4261
sp@jcmconsultores.com.br

Rio de Janeiro - RJ

Rua Santa Luzia, 651
14º andar - Centro
CEP: 20030-041
tel +55 21 2526-7007
fax +55 21 2526-7007
rj@jcmconsultores.com.br

Brasília - DF

SAS, Quadra 1, Bloco M
Ed. Libertas Brasiliis
sala 911/912 - Asa Sul
CEP: 70070-935
tel +55 61 3322-8088
bsb@jcmconsultores.com.br

Jaraguá do Sul - SC

Av. Getúlio Vargas, 827
2º andar - Centro
CEP: 89251-000
tel +55 47 3276-1010
fax +55 47 3276-1010
sc@jcmconsultores.com.br

Vitória - ES

Rua Neves Armond, 210
7º andar - Praia do Suá
CEP 29052-280
tel +55 27 3315-5354
fax +55 27 3025-5801
es@jcmconsultores.com.br