Sergio André Rocha

Professor de Direito Financeiro e Tributário da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Advogado e parecerista.

Contabilidade, IFRS e Tributação

Vol. 1

Alexandre Evaristo Pinto
André Mendes Moreira
Andréa Duek Simantob
Ângela Castaño Mariño
Arthur Maria Ferreira Neto
Bruna Caixeta
Bruno Fajersztajn
Caio Cesar Nader Quintella
Carlos André Soares Nogueira
Carlos Henrique Tranjan Bechara
Daniel Serra Lima
Doris Canen
Edison Carlos Fernandes
Eduardo Barboza Muniz
Elidie Palma Bifano
Fabio Pereira da Silva
Fernando Tonanni
Gabriel Moreira
Gabriela Coelho Torres
Gil F. Mendes
Guilherme Almeida de Oliveira
Gustavo Brigagão
Gustavo Lanna Murici
Heron Charneski
Ian de Porto Alegre Muniz
João Rafael L. Gândara de Carvalho
João Ricardo Fahrion Nüske
Karem Jureidini Dias
Leonardo Andrade Rezende Alvim
Lucas Bevilacqua
Luiz Felipe Centeno Ferraz
Marco Antonio Moreira Monteiro
Marcos Vinicius Neder
Marcus Livio Gomes
Natanael Martins
Paulo Rosenblatt
Pedro Gasparetto Farris
Pedro Grillo
Ramon Tomazela
Raphael Assef Lavez
Roberto Salles
Rodrigo de Madureira Pará Diniz
Sergio André Rocha
Sérgio Savaris
Tatiana Josefovicz Belisário
Tatiana Midori Migiyama
Telírio Pinto Saraiva
Vanessa Marini Cecconello
Victor Lyra Guimarães Luz
Vitor de Oliveira Barcellos

Editora Quartier Latin do Brasil
São Paulo, inverno de 2022
editoraquartier@uol.com.br
@editoraquartierlatin

SERGIO ANDRÉ ROCHA
Contabilidade, IFRS e Tributação
São Paulo: Quartier Latin, 2022.

ISBN 978-65-5575-065-2

1. Direito Tributário. 2. Contabilidade. 3. IFRS. 4. CPC. 5. Lei 12.973/2014. 6. Receita. 7. Lucro. I. Título

Editor
Vinícius Vieira

Produção editorial
José Ubiratan Ferraz Bueno

Diagramação
Victor Gasperazzo Guimarães Nakamura

Finalização
Anderson dos Santos Pinto

Revisão gramatical
Studio Quartier

Capa
Rafael Nicolau

EDITORA QUARTIER LATIN DO BRASIL
Rua General Flores, 508
Bom Retiro – São Paulo
CEP 01129-010
Telefones: +55 11 3222-2423; +55 11 3222-2815
Whatsapp: +55 11 9 9431 1922
Email: editoraquartier@uol.com.br
@editoraquartierlatin

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfílmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

Sumário

I. Subvenções para Investimento e Benefícios Fiscais de ICMS: Mensuração e Exclusão das Bases de Cálculo do IRPJ/CSLL, 19
André Mendes Moreira e Gabriela Coelho Torres

1. Introdução 19
2. Breve escorço normativo 21
3. Entendimento da RFB quanto à caracterização dos benefícios fiscais de ICMS como subvenções para investimento 28
4. Panorama jurisprudencial 36
5. Entendimento da RFB quanto à mensuração e apropriação contábil/fiscal da receita de subvenção correspondente ao benefício de ICMS condicionado ao não aproveitamento de créditos fiscais 41
6. Considerações finais 49
7. Referências 51

II. O Aproveitamento do Ágio, o Código Tributário Nacional, as Leis Processuais Administrativas Tributárias no Âmbito Federal e o Instituto da Combinação de Negócios, em Face das Alterações Promovidas pela Lei 12.973/2014. Uma Utopia?, 53
Andréa Duek Simantob e Ângela Castaño Mariño

1. Introdução 54
2. Combinação de negócios e a apuração do ágio à luz do CPC 15 56
3. Alterações promovidas pela lei 12.973/2014 quanto à apuração do ágio em uma combinação de negócios 62
4. A realidade fática quanto ao direito do contribuinte de se auto-organizar em contraponto à atuação do Estado, como balizador das operações 67
5. O cenário, relativamente, recente no que tange às normas contábeis e societárias em contraponto ao Código Tributário Nacional e às leis processuais administrativas tributárias no âmbito federal: meros ajustes ou utopia? 73
6. Conclusão 76
7. Referências 78

XVI. Vendas para Entrega Futura, Acordos *Bill-and-Hold* e o Momento do Reconhecimento de Receitas de Vendas de Mercadorias

Karem Jureidini Dias[1]

Raphael Assef Lavez[2]

Introdução

O momento do reconhecimento da receita bruta é questão essencial na apuração do lucro real, pautado pelo regime de competência como regra geral. Não há, na lei tributária, dispositivo que regule concretamente o momento do reconhecimento de receitas para fins tributários de forma geral, havendo apenas situações especificamente reguladas que ensejam ajustes na apuração do lucro real. O que há, na realidade, é regra que qualifica como infração tributária justamente a inobservância do regime de competência que, por força da antecipação ou da postergação do reconhecimento de receitas, leve à redução indevida do lucro real ou à postergação do pagamento do IRPJ e da CSLL (art. 6º, § 5º, do Decreto-Lei nº 1.598/77). Então, inexistindo dispositivo que determine o ajuste na apuração do lucro real, deve-se observar, como regra geral, o regime de competência tal como estipulado nas normas e procedimentos contábeis.

É bem verdade que o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), ao definir o fato gerador do imposto de renda, reporta-se à aquisição

1 Doutora e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Professora do Mestrado do IBET e de Programas de Pós-graduação. Ex-Conselheira do CARF e Ex-Membro da CSRF/MF. Advogada.

2 Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo. Especialista em Direito Tributário Internacional pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Professor de cursos de pós-graduação (Fipecafi, IBDT, Ibmec/RJ). Advogado.

de disponibilidade jurídica ou econômica sobre a renda. Enquanto elemento que compõe a base de cálculo desse imposto, o reconhecimento da receita deve refletir, portanto, a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica, daí o princípio da realização da renda como pressuposto para a incidência do imposto.

O problema, todavia, permanece. Quando se considera a renda, ou a receita, realizada? Embora a própria contabilidade, com base do princípio da competência, possa fornecer uma diretriz para tanto, a Receita Federal do Brasil não se mostra confortável em adotar critérios contábeis para tal fim. Prova disso foi a recente edição da Instrução Normativa RFB nº 1.881/19, de acordo com a qual "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". O dispositivo chama a atenção, pois, como se verá mais adiante, um dos critérios contábeis para o reconhecimento de determinada receita consiste no juízo de probabilidade da efetivação do ingresso do respectivo fluxo de caixa.

Quando se volta à determinação do evento-crítico para o reconhecimento de receitas na venda de mercadorias, é notável o desalinho entre os critérios contábeis adotados há longuíssima data e os entendimentos fazendários e da jurisprudência administrativa, sem que haja dispositivo legal que os justifique. De um lado, a contabilidade enfatiza a transferência dos riscos e benefícios do ativo, que juridicamente se substancia no instituto da tradição. De outro, desenvolveram-se teorias no âmbito da Receita Federal e do então Conselho de Contribuintes de acordo com as quais se distinguem a venda para entrega futura – quando o bem já se encontra em estoque – e o mero faturamento antecipado – quando o bem ainda deve ser adquirido ou produzido. Na primeira hipótese, tributa-se a receita no momento do fechamento do negócio, presumindo-se a condição do vendedor de depositário do bem. Já na segunda hipótese, tributa-se a receita quando adquirido ou produzido o bem a ser vendido.

As empresas, nesse contexto, encontram-se numa encruzilhada. Ou seguem o critério contábil e se expõem ao risco de questionamento fiscal; ou seguem o entendimento fazendário e sujeitam-se a apontamentos quando auditadas suas demonstrações financeiras, impondo-se o *write-off* das receitas relativas a mercadorias ainda não entregues.

O objetivo do presente artigo, em suma, é avaliar a relevância do critério contábil para o reconhecimento de receitas de vendas de mercadorias para fins tributários, bem como a consistência da manifestações da Receita Federal do Brasil e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, particularmente à luz dos acordos *bill-and-hold* (faturar e manter), regulados pelo Pronunciamento CPC nº 47 (Receita de contrato com cliente).

1. Critérios contábeis para o reconhecimento de receitas de vendas de mercadorias

1.1. Antecedentes da Lei nº 11.638/07

Do ponto de vista contábil, o evento-crítico para o reconhecimento da receita sempre esteve atrelado à satisfação, por parte da entidade, da obrigação que gerava o direito ao recebimento da respectiva remuneração. A Resolução CFC nº 750/93, na redação original de seu art. 9º, § 3º, I, já determinava o reconhecimento da receita no seu pagamento ou quando o terceiro assumir o compromisso firme de efetivá-lo, em razão da *transferência da propriedade* dos bens da entidade.

O próprio *Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)*, editado pela Fipecafi, em sua edição anterior à Lei nº 11.638/07, já refletia essa orientação, de acordo com a qual "o momento do reconhecimento da receita de vendas deve ser, normalmente, o do fornecimento de tais bens ao comprador". E, se houvesse um descompasso entre a data da emissão da nota fiscal e da entrega dos produtos, "teoricamente deveriam ser registradas como receitas somente após

a entrega dos produtos (...), devendo-se tomar cuidado para não registrar como receitas as notas emitidas, mas não entregues"[3].

1.2. Pronunciamento CPC nº 30 (Receitas)

A Lei nº 11.638/07 introduziu os princípios contábeis internacionais no direito contábil brasileiro, tendo conferido competência a órgãos reguladores para a edição de atos que levassem a essa convergência. Nesse contexto, foi editado o Pronunciamento CPC nº 30 (Receitas), o qual, em matéria de reconhecimento de receitas decorrentes das vendas de mercadorias, aprimorou a orientação então vigente, sem necessariamente modificá-la. Isso porque o atendimento das seguintes condições levaria ao reconhecimento da receita nessa hipótese[4]: **(i)** transferência ao comprador dos riscos e recompensas da propriedade dos bens; **(ii)** ausência da entidade vendedora na gestão e controle dos bens vendidos; **(iii)** mensuração confiável da receita; **(iv)** probabilidade de que os benefícios econômicos associados à transação fluam para a entidade vendedora; e **(v)** mensuração confiável das despesas incorridas ou a serem incorridas referentes à transação. Aqui, fica clara a preocupação da Receita Federal na edição da Instrução Normativa RFB nº 1.881/19 (sem base em lei ordinária): evitar que eventual juízo de probabilidade, a teor do item **(iv)**, pudesse postergar o reconhecimento da receita também para fins tributários.

O Pronunciamento CPC nº 30, dessa forma, atribuía especial relevância, na definição do evento-crítico para o reconhecimento das receitas, à transferência não apenas dos riscos e recompensas do ativo (mercadoria), mas, especialmente, de sua gestão controle. Então, não obstante sejam variadas as formas jurídicas de se realizarem vendas de bens conforme o próprio Código Civil, a orientação contida naquele Pronunciamento era no sentido de que não deveriam ser registradas receitas, nem reconhecidos custos decorrentes da venda de bens, antes da transferência dos riscos, benefícios e controle da mercadoria, o que, re-

3 IUDÍCIBUS, Sérgio de, et al. *Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 333.

4 Item 14 do Pronunciamento CPC nº 30.

gra geral, se verificaria com a transferência física da mercadoria, uma vez que nesse momento estariam atendidas as principais condições para o reconhecimento da receita. Semelhantemente, portanto, às orientações há muito seguidas pela prática contábil brasileira.

1.3. Pronunciamento CPC nº 47 (Receita de contrato com cliente)

Tais critérios, embora tenham se mantido como regra geral, foram mais detalhadamente especificados pela divulgação do Pronunciamento CPC nº 47 (Receita de contrato com cliente), em 22/12/2016, que revogou o citado Pronunciamento CPC nº 30. Inclusive no tocante à transferência do controle do ativo vendido, a tratou de detalhar as circunstâncias que a evidenciam, de modo a deflagrar o reconhecimento da receita[5]: **(i)** a entidade possuir um direito ao pagamento; **(ii)** o cliente possuir a titularidade legal do ativo; **(iii)** a entidade haver transferido a posse física do ativo; **(iv)** o cliente possuir os benefícios e riscos específicos do ativo; e **(v)** o cliente haver aceitado o ativo.

Como se vê, os critérios guardam indisfarçável semelhança aos parâmetros já fixados pelo Pronunciamento CPC nº 30, tendo essencialmente especificado orientações gerais já vigentes. Tanto assim que o Pronunciamento CPC nº 47, em seu item 31, traz regra geral bastante semelhante àquela prevista no item 14 do Pronunciamento CPC nº 30, analisada acima:

> "31. A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade satisfizer à obrigação de performance ao transferir o bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo."

O critério se volta, portanto, à obtenção do controle do bem pelo cliente. A relevância do item 38 do Pronunciamento CPC nº 47 está, justamente, em detalhar situações que evidenciam uma provável transferência do controle do ativo ao cliente, de modo a ensejar o reconhe-

5 Item 38 do Pronunciamento CPC nº 47.

cimento da receita. E, nesse aspecto, a transferência da posse física do ativo exerce um papel crucial, na medida em que, via de regra, demarca o momento a partir do qual o cliente passa a controlar efetivamente o ativo, direcionando seu uso e obtendo a totalidade dos benefícios dele decorrentes, bem como restringindo seu acesso a outras entidades. Uma exceção importante à essa situação é justamente a hipótese dos "acordos onde há o faturamento, mas não há a entrega (*bill-and-hold*)", em que os ativos, embora sob a posse física do vendedor, já são controlados pelo cliente, a pedido de quem a entrega da mercadoria é postergada. Sobre esse respeito, o item B80 do Pronunciamento CPC nº 47 estabelece que, em alguns contratos, "o cliente pode obter o controle do produto mesmo que esse produto continue sob a posse física da entidade".

Interessante que, do ponto de vista contábil, o reconhecimento de receitas antes da transferência da posse física é excepcional e depende da caracterização de um acordo *bill-and-hold*, o que não se presume com o mero fato de a mercadoria se encontrar em estoque por ocasião do fechamento do contrato de compra e venda e, apesar disso, não ser imediatamente transferida ao comprador. De acordo com o Pronunciamento CPC nº 47, a demonstração desse tipo de acordo depende que se verifiquem certos critérios cumulativamente, a saber: **(i)** o motivo para realizá-lo deve ser substantivo, como, por exemplo, expressa solicitação do cliente; **(ii)** o produto, embora sob a posse da entidade vendedora, deve ser identificado separadamente como pertencente ao cliente; **(iii)** o produto deve estar pronto para a transferência física ao cliente quando por ele requerido; **(iv)** a entidade vendedora não deve poder utilizá-lo ou direcioná-lo a outro cliente[6]. Em outras palavras, caso não atendido algum desses critérios, aplica-se a regra geral de que a receita de venda deve ser reconhecida apenas no momento da transferência física da mercadoria[7]. Este aspecto é fundamental: acordos *bill-and-hold* não se presumem.

É ilustrativo o exemplo de acordo *bill-and-hold* veiculado pelo Pronunciamento CPC nº 47: "o cliente pode solicitar que a entidade celebre esse tipo de contrato devido à falta de espaço disponível do cliente para acolher fisicamente o produto ou devido a atrasos no cronograma de produção do cliente"[8]. Em outras palavras, vale repisar: acordos *bill-and-hold* não se presumem e apenas podem ser identificados a partir de elementos da operação em concreto que levem à caracterização da assunção, pela vendedora, da obrigação de manter os bens vendidos, na condição de depositária da compradora.

Em suma, do ponto de vista contábil, o reconhecimento da receita de venda de mercadorias se dá: **(i)** regra geral, no momento da transferência física da mercadoria ao comprador; e **(ii)** no caso de acordos *bill-and-hold*, cuja verificação depende de uma série de condições e não se presume pela mera existência da mercadoria em estoque, excepcionalmente, a receita de venda de mercadoria deve ser reconhecida de imediato quando do fechamento do contrato, diferindo-se o reconhecimento da receita relativa ao serviço de depósito da mercadoria.

2. Momento do reconhecimento de receitas de vendas de mercadorias para fins tributários

2.1. Aspectos relacionados ao Direito Civil no conceito jurídico de receita

Como mencionado, não há dispositivo da legislação ordinária federal que determine o momento para o reconhecimento de receitas de vendas de mercadorias. Na realidade, o Decreto-Lei nº 1.598/77, especialmente em seu art. 6º, determina que o lucro real corresponda ao lucro líquido contábil do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas e autorizadas pela legislação tributária (*caput*), bem como qualifica como potencial infração fiscal a "inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita" (§ 5º). Em outras palavras, regra geral, os critérios contábeis para o reconhecimento de receitas de vendas de mercadorias devem ser igualmente aplicados para fins de apu-

6 Item B81 do Pronunciamento CPC nº 47.

7 Item 38 do Pronunciamento CPC nº 47.

8 Item B79 do Pronunciamento CPC nº 47.

ração do lucro real (e da base de cálculo dos demais tributos federais relacionados, portanto).

Do ponto de vista jurídico, à luz do conceito de receita, vale verificar o momento em que nasce o direito ao ingresso, evento relevante para a determinação do momento da incidência dos tributos. No caso específico de contratos bilaterais (como o de compra e venda), o art. 476 do Código Civil estabelece que o vendedor não pode exigir o preço de seu cliente antes da tradição da mercadoria. Assim, resta claro que a receita somente estará juridicamente disponível – devendo, portanto, ser tributada – após a tradição da mercadoria, momento em que o pagamento será exigível. Mais especificamente com relação ao contrato de compra e venda, o art. 491 do Código Civil, na mesma linha, apenas torna exigível o preço pelo vendedor após entregue a mercadoria ao comprador – trata-se da *exception non adimpleti contractus*.

Há, portanto, uma conciliação entre os critérios jurídicos e contábeis. Para a contabilidade, o reconhecimento se dá com a transferência dos riscos e dos benefícios, isto é, do controle sobre o ativo, que se verifica, como regra geral, com a sua transferência física. Por sua vez, para o Direito, o reconhecimento se dá no momento em que o preço é exigível, o que ocorre, igualmente, como regra geral, a partir da entrega da mercadoria (tradição) – tanto que é apenas após esse momento que caberão ao comprador os melhoramentos e frutos da mercadoria, conforme o art. 237 do Código Civil.

Assim, do ponto de vista jurídico, a tradição constitui o marco temporal da transferência da responsabilidade sobre a mercadoria, o que, ao final, acaba por coincidir com o critério contábil de reconhecimento temporal da receita da venda. A tradição, ademais, é o meio próprio de aquisição da propriedade de bens móveis, antes da qual não há transferência de titularidade, como estabelecem os art. 1.226 e 1.267, ambos do Código Civil.

Ocorre que, à semelhança dos critérios contábeis para o reconhecimento de um acordo *bill-and-hold*, também o Direito Civil admite que a tradição não seja real ou física, mas verificando-se de forma simbólica. É dizer, admitida a tradição simbólica, ter-se-á, por conseguinte, a antecipação do momento do reconhecimento da receita (inclusive para fins contábeis), quando comparado ao momento da efetiva entrega das mercadorias.

O antigo Código Comercial, em seu art. 200, possuía relevante disposição acerca da tradição simbólica, de acordo com o qual bastava a mera "remessa e aceitação da fatura, sem oposição imediata do comprador" para que se reconhecesse a tradição, ensejando, portanto, o reconhecimento contábil – e, por conseguinte, tributário – das respectivas receitas. Tanto assim que o antigo Primeiro Conselho de Contribuintes reconheceu, em antigo precedente sob a égide do revogado Código Comercial, que a mera aceitação da fatura determinaria o momento do reconhecimento da respectiva receita para fins fiscais[9]. Ocorre que o art. 2.045 do Código Civil revogou parcialmente o Código Comercial de 1850, inclusive no tocante ao art. 200. A partir de então, as hipóteses de tradição simbólica se tornaram bem mais restritas.

De acordo com o Código Civil, as hipóteses legalmente previstas de tradição simbólica são aquelas referidas no parágrafo único do art. 1.267: **(i)** quando o transmitente continua a possuir pelo constituto possessório; **(ii)** quando o transmitente cede ao adquirente o direito à restituição da coisa, que se encontra em poder de terceiro; ou **(iii)** quando o adquirente já está na posse da coisa, por ocasião do negócio jurídico. Uma quarta hipótese é aquela tratada no art. 529, que trata das vendas sobre documento.

Dentre tais hipóteses, destaca-se o constituto possessório, que se define como uma convenção, entre as partes, de que a mercadoria considerar-se-á entregue ao comprador – que passará a assumir seus riscos – desde o momento da celebração do contrato, independente de a posse da mercadoria ainda permanecer com o vendedor[10]. O instituto do constituto possessório, próprio do Direito Civil, guarda inegável seme-

9 Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-80.615, sessão de 22/10/1990.

10 Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, vol. IV – Direitos Reais. 25ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 60-61, 170.

lhança com os critérios do Pronunciamento CPC nº 47 para a configuração dos acordos *bill-and-hold*.

2.2. Evolução do entendimento fazendário e da jurisprudência administrativa

2.2.1. Primeira fase: ênfase na tradição física (entrega da mercadoria)

Consolidou-se, por longo tempo, tanto no âmbito da Receita Federal quanto da jurisprudência administrativa, o entendimento segundo o qual é a tradição que determina o marco temporal para o reconhecimento de receitas decorrentes de vendas para entrega futura. Ao menos desde 1973, o Parecer Normativo CST nº 73 já manifestava o entendimento de que "A receita, decorrente de contrato de compra e venda, deve ser considerada auferida quando efetivada juridicamente a transferência da propriedade do bem", inclusive na venda a termo. Também a jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, por diversas ocasiões, referendou tal entendimento[11]. O tema chegou até mesmo à Câmara Superior de Recursos Fiscais, que seguiu na linha de que "Para efeitos de cômputo da receita no resultado sujeito à tributação deverá ser considerado o exercício social em que se verificar a tradição dos bens comercializados, independente de recebimento antecipado"[12].

Sobre esse período, uma decisão específica chama a atenção. Em 1980, o Primeiro Conselho de Contribuintes proferiu decisão cuja ementa, se lida isoladamente, poderia levar à conclusão de que teria sido inserida uma ressalva ao reconhecimento da receita apenas no momento da efetiva entrega das mercadorias: "se já houverem sido imputados os custos de qualquer natureza aos resultados de exercícios anteriores quando, então, também, nessa oportunidade, dever-se-á apropriar a receita correspondente, considerando-se a vendedora como mera depositária da

11 Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-71.906, sessão de 23/10/1980; Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-8.558, sessão de 16/08/1994.

12 Câmara Superior de Recursos Fiscais, Acórdão CSRF/01-02.945, sessão de 08/03/2000.

mercadoria vendida"[13]. Essa ressalva, todavia, não representou nenhuma flexibilização da posição já referendada no Parecer Normativo CST nº 73/73, inclusive citado no voto condutor. Antes, tratou-se de referência ao regime de competência enquanto critério baseado no emparelhamento de receitas e despesas (*matching principle*). Tanto assim que o prevaleceu o entendimento de que haveria uma confusão, na autuação, entre venda a prazo e venda para entrega futura. De acordo com a decisão:

> "Enquanto na primeira a entrega do produto é imediata e o recebimento do preço é diferido, sendo indispensável a apropriação do resultado; na segunda, dá-se o inverso, não havendo como fazer-se qualquer apropriação, pois ainda não houve a correspondente realização de qualquer despesa e seria um absurdo, como o fez a Fiscalização, querer que a sociedade considerasse toda a receita como lucro!"

A ressalva é importante, pois o inteiro teor da decisão demonstra que, em verdade, foi seguido o entendimento de que, em linha com o Parecer Normativo CST nº 73/73, apenas a efetiva entrega da mercadoria levaria ao reconhecimento da receita de sua venda.

Em suma, o entendimento prevalecente no período era no sentido que, ao contrário da mera postergação do recebimento do preço – que não tem o condão de diferir o reconhecimento das receitas –, a receita de uma venda para entrega futura apenas deveria ser reconhecida no momento da entrega da mercadoria, tanto para fins contábeis quanto de tributação.

2.2.2. Segunda fase: venda para entrega futura vs. faturamento antecipado

Apesar das decisões acima, começou a reverberar no antigo Primeiro Conselho de Contribuintes uma mudança de entendimento, segundo a qual o critério para o reconhecimento de receitas deixaria de ser a tradição, passando a se levar em consideração tratar-se de venda de coisa futura (isto é, ainda não produzida ou adquirida pelo vendedor) ou bem que já esteja em estoque. Nesse sentido, em 1995, foi proferida decisão em que se introduz um novo critério para a determinação do reconhe-

13 Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-71.906, sessão de 23/10/1980.

cimento das receitas de venda de mercadorias: a sua disponibilidade em estoque no momento do fechamento da venda a termo[14]. De acordo com a decisão, no caso concreto, não se verificara o fato gerador do IRPJ, pois "inexistia mercadorias em estoque", de modo que, "sem custo, não haveria como apurar o resultado da respectiva venda".

Foi a partir desse entendimento que a Administração federal passou a diferenciar, nas operações em que há "descasamento" entre faturamento, recebimento dos recursos e entrega do bem, duas distintas situações, quais sejam: **(i)** venda para entrega futura; e **(ii)** o mero faturamento antecipado. A distinção foi importada da legislação relativa aos deveres instrumentais de ICMS. De fato, o Convênio ICMS s/nº, de 15 de dezembro de 1970, em seu art. 40, já fazia referência à possibilidade de emissão de nota fiscal nas vendas para entrega futura, para simples faturamento, sem destaque do ICMS. Nunca se tratou, todavia, de uma distinção relevante para fins de incidência do imposto estadual. Mais recentemente, por exemplo, a Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo reconheceu que "No âmbito do ICMS, no entanto, a distinção referida não guarda tanta importância, visto que o fato gerador do imposto, em regra, é a saída da mercadoria"[15].

Sua aplicação para fins dos tributos federais sobre a renda, todavia, foi completamente diferente. O critério diferenciador passou a ser a disponibilidade do bem negociado em estoque. Sob esse prisma, a venda para entrega futura ocorre quando há disponibilidade do bem (o bem já foi produzido ou adquirido), caracterizando-se como negócio em que há mero ajuste de prazo para tradição do bem negociado ao cliente e, por este motivo, a receita correspondente deve ser imediatamente reconhecida. Em outras palavras, presume-se que o vendedor, ao acordar a venda de mercadorias já disponíveis para entrega futura, passa à condição de depositário de tais mercadorias em prol do comprador.

Por outro lado, no caso de faturamento antecipado, o bem negociado será ainda produzido ou adquirido pelo vendedor, não havendo,

14 Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-87.844, sessão de 21/02/1995.

15 Resposta à Consulta Tributária nº 2.379/13.

portanto, custo incorrido pela entidade e, nesse sentido, segundo o regime de competência, não poderia ser reconhecida a receita, sob pena de se afrontar o postulado de confrontação de receitas e despesas. Assim, do ponto de vista tributário, referidas receitas, porquanto não auferidas, não devem compor a base de cálculo dos tributos.

Esse entendimento passou a ser largamente adotado em manifestações da Receita Federal. Nos casos de faturamento antecipado, em que a mercadoria a ser vendida ainda não tiver sido adquirida ou produzida, o reconhecimento da receita se daria apenas por ocasião da aquisição ou produção da mercadoria[16]. Já nos casos de venda para entrega futura, em que a mercadoria a ser vendida já se encontra à disposição no estoque do vendedor, o reconhecimento da receita se daria tão logo fechado o contrato de compra e venda[17]. Também a jurisprudência administrativa adotou amplamente o entendimento baseado nessa distinção[18].

A avaliação das decisões que se orientaram nesse sentido permite que se compreenda o fundamento da distinção. Em primeiro lugar, alega-se – acertadamente – que na operação de mero "faturamento antecipado", considerando a falta de conhecimento do custo a ser incorrido pelo vendedor, impossível antecipar-se o reconhecimento das receitas, até em vistas do já comentado "matching principle". Em segundo lugar, utiliza-se, como fundamento da distinção, o art. 482 do Código Civil, que reputa perfeito o contrato de compra e venda mediante acordo acerca do objeto e do preço, bem como o seu art. 483, de acordo com o qual o contrato de compra e venda pode ter, como objeto, coisa futura, ficando sem efeito o contrato caso ela não venha a existir, exceto na intenção de celebrar um contrato aleatório[19].

16 Solução de Consulta nº 08/09, 8ª Região Fiscal; Solução de Consulta nº 136/10, 6ª Região Fiscal; Solução de Consulta nº 05/13, 4ª Região Fiscal.

17 Solução de Consulta nº 273/00, 6ª Região Fiscal; Solução de Consulta nº 39/07, 10ª Região Fiscal; Solução de Consulta Cosit nº 12/17.

18 Segundo Conselho de Contribuintes, Acórdão 203-09.112, sessão de 13/08/2003; Acórdão 202-15.645, sessão de 16/06/2004; Primeiro Conselho de Contribuintes, Acórdão 101-96.564, sessão de 12/09/2007; Acórdão 107-09.143, sessão de 04/03/2008; CARF, Acórdão 3401-002.071, sessão de 28/11/2012; Acórdão 1102-000.962, sessão de 06/11/2013, dentre outros posteriores.

19 Especialmente, Acórdão 1102-000.962, sessão de 06/11/2013.

2.2.3. Terceira fase: ênfase no constituto possessório, porém o presumindo

Como visto acima, em que pese seja antigo e reiterado esse entendimento fazendário, o critério eleito (disponibilidade do bem vendido em estoque) não está imune a críticas, não parecendo adequado para determinar o momento do reconhecimento e tributação da receita de venda de mercadorias. Isso porque o evento-crítico, segundo a orientação do Pronunciamento CPC nº 30, reforçada pelo Pronunciamento CPC nº 47, é justamente a transferência dos riscos e dos benefícios pertinentes ao ativo (i.e., seu controle), o que, do ponto de vista jurídico, perfaz-se com sua tradição (entrega). Assim sendo, mais adequado que o reconhecimento fosse realizado somente no momento da tradição das mercadorias (seja ela "real" ou consensual, como no caso do constituto possessório), o que satisfaria tanto os requisitos contábeis quanto fiscais sobre o tema.

A esse respeito, é válida a referência à Solução de Consulta Cosit nº 507/17, que aparenta modificar o entendimento até então bastante consolidado no âmbito da Receita Federal e nas próprias decisões administrativas, focando na tradição (entrega física ou consensual da mercadoria) como requisito fundamental para que a receita seja reconhecida. Trata-se, como visto, de critério que melhor se adequa aos parâmetros tanto jurídico (disponibilidade jurídica) quanto contábil (transferência do controle) para reconhecimento de receitas. Nesse ponto, a Solução de Consulta nº 507/17 se baseia no já citado instituto do constituto possessório, cuja existência não se presume, como elemento necessário à caracterização da tradição (e, consequente, reconhecimento das receitas):

> "20.1. A transferência da propriedade, mas não da posse, das mercadorias vendidas decorre do instituto do constituto possessório, que, por não se presumir, deve ser necessariamente explicitada no contato de compra e venda. Na prática, ele pode manifestar-se de diversas formas, tais como, por exemplo, mas não exclusivamente, da combinação dos negócios de compra e venda e de depósito."

Como visto há pouco, o constituto possessório, previsto no parágrafo único do art. 1.267, do Código Civil, depreende-se de cláusula contratual mediante a qual o alienante transmite a propriedade da coisa alienada ao adquirente, embora mantenha a posse do bem. Tal cláusula substitui, nos termos do Código Civil, os efeitos da tradição física. Havendo previsão de constituto possessório, portanto, se poderia concluir pelo reconhecimento imediato, para fins tributários da receita de venda da mercadoria, a despeito de não entregue fisicamente ao comprador.

Nada obstante, embora a Solução de Consulta nº 507/17 – acertadamente – reconheça que o constituto possessório não se presume, a autoridade tributária, em sua conclusão, parece deixar de lado essa premissa para se voltar à posição de que a mera disponibilidade da mercadoria em estoque implicaria a presunção de ocorrência do constituto possessório[20]. Tal posicionamento tem repercutido em decisões administrativas que, ao fim e ao cabo, apenas replicam a antiga distinção entre vendas para entrega futura e faturamento antecipado[21].

2.3. Da contabilidade ao Direito Civil: necessidade de superação de antigos dogmas

Em síntese, embora a orientação contábil seja no sentido de que o reconhecimento da receita de vendas deve, como regra geral, ocorrer no momento da transferência física da mercadoria, salvo na hipótese – que não se presume – de caracterização de um acordo *bill-and-hold*, o entendimento da Receita Federal e majoritário da jurisprudência administrativa não segue essa mesma diretriz. Isso porque se distinguem as

---

20 "29.3. Dentro das premissas adotadas nesta Solução de Consulta, verifica-se que, no **contrato de compra e venda para entrega futura**, as mercadorias já existem no estoque do vendedor, sendo a sua entrega ao adquirente efetuada em momento posterior. Nesse negócio jurídico, a transferência de propriedade da mercadoria ocorre desde o momento do acordo de vontades, embora a tradição não ocorra no mesmo instante. Esse ato jurídico não depende do implemento de condição suspensiva, pois já se encontra perfeito e acabado no momento da celebração do negócio, quando ocorre o fato gerador do tributo. 29.4. Já nas operações em que o vendedor recebe um adiantamento pela alienação de mercadorias que ainda não existem e que só serão entregues ao comprador depois de terem sido adquiridas ou produzidas - hipótese aqui tratada como **contrato de compra e venda com faturamento antecipado** –, a eficácia do ato jurídico encontra-se vinculada ao implemento de condição suspensiva, que depende da ocorrência de evento incerto e futuro, ou seja, a materialização da coisa futura, no presente caso, produção rural, e sua entrega ao adquirente" (grifos no original).

21 Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, Acórdão 3402-004.905, sessão de 01/02/2018

vendas para entrega futura, em que a mercadorias se encontram disponíveis no estoque do vendedor, cuja receita deve ser tributada imediatamente ao fechamento do contrato, do mero faturamento antecipado, quando a mercadoria a ser vendida não foi produzida ou adquirida pelo vendedor, devendo-se tributar a respectiva receita no momento em que a mercadoria se torne disponível ao vendedor (adquirida ou produzida).

Ocorre que, como visto, o fato de uma determinada mercadoria já constar em estoque não implica, absolutamente, que a celebração do contrato de compra e venda para a entrega futura já represente o evento-crítico para o reconhecimento da respectiva receita, por si só e de acordo com o matching principle. Isso porque o raciocínio é circular e incorre na falácia da petição de princípio: para demonstrar que a receita deve ser reconhecida, utiliza-se, como premissa, a própria assertiva que se pretende demonstrar. Em outras palavras, como a receita pode ser reconhecida (já que os custos são mensuráveis em razão do estoque), logo a receita deve ser reconhecida. Ademais, o fato de o Código Civil prever que, acordado objeto e preço, o contrato de compra e venda reputa-se perfeito não implica que seja esse o momento para o reconhecimento das receitas e dos custos, especialmente para fins tributários. Não é demais recordar que os tributos em questão – IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS/Pasep e Cofins – não têm, como fato gerador, a conclusão de contratos de compra e venda.

Nesse ponto, é precisa a advertência de Bulhões Pedreira: "A aquisição do direito à renda não se confunde, todavia, com a aquisição da disponibilidade da renda"[22]. O contrato de compra e venda é o título jurídico do qual derivará o evento efetivamente descrito na hipótese de incidência de tais tributos: aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica sobre a renda ou proventos de qualquer natureza; o auferimento de lucro líquido no encerramento do período de apuração e o auferimento de receitas ou faturamento, conforme o caso. Antes, releva-se determinante – do ponto de vista jurídico – o momento a partir do qual

22 BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Imposto sobre a Renda - Pessoa jurídica*, vol. I. Rio de Janeiro: Adcoas-Justec, 1979, p. 192.

a pessoa jurídica vendedora das mercadorias adquire o direito de exigir o cumprimento da obrigação de pagar por parte do comprador; o que, como visto, apenas se perfaz com a tradição da mercadoria. Sob a perspectiva contábil, a conclusão é semelhante: o evento-crítico, como visto, é justamente a transferência dos riscos pertinentes ao ativo, o que, do ponto de vista jurídico, justamente se perfaz apenas com a tradição.

Nesse passo, o dogma da distinção entre vendas para entrega futura e mero faturamento antecipado revela-se inconsistente tanto com a orientação contábil quanto com o Direito Tributário, a partir dos aportes do Direito Civil no tema dos contratos de compra e venda e da tradição de bens. O fato de a mercadoria encontrar-se em estoque do vendedor nada diz a respeito dos riscos a ela relacionados: a quem caberão os riscos de perecimento da mercadoria entre a conclusão do contrato e a entrega física? Poderá o vendedor alienar aquela mercadoria em estoque a terceiro para, posteriormente, repô-la para entregá-la ao comprador? Caso o vendedor utilize aquela mercadoria para seu uso próprio, sem autorização do vendedor, incorrerá nas (severas) sanções impostas ao depositário infiel (que podem resultar até em sua prisão civil)? Todas essas questões – da mais alta relevância para definição do fato gerador dos tributos em questão – são absolutamente estranhas e eventualmente conflitantes com o critério eleito pela autoridade tributária, relativo à disponibilidade da mercadoria em estoque do vendedor.

Inclusive do ponto de vista contábil, especialmente após a publicação do Pronunciamento CPC nº 47, em que se previu expressamente hipótese em que o reconhecimento contábil da receita antecede a entrega física das mercadorias – o acordo *bill-and-hold* –, delinearam-se diversas condições para sua caracterização, nenhuma delas passíveis de presunção pelo singelo fato de a mercadoria encontrar-se disponível em estoque do vendedor.

Deveras, a relação entre Contabilidade e Direito Tributário é complexa e enseja diversas aproximações e distanciamentos. Todavia, chama a atenção o fato de que, em um aspecto no qual se verifica notável convergência entre os critérios contábil e jurídico, tenha se desenvolvido um

outro critério para o reconhecimento de receitas na venda de mercadorias, estranho à Contabilidade e ao Direito Tributário, e cujo acolhimento tenha encontrado campo fértil no âmbito da administração tributária federal e da jurisprudência administrativa, sem que tenha enfrentado, até o momento, ampla crítica na doutrina tributária[23].

3. Acordos *bill-and-hold* e segregação de receitas conforme obrigações de performance: inovação do Pronunciamento CPC nº 47?

3.1. Reconhecimento de passivo nos acordos *bill-and-hold*: segregação das obrigações de performance

Uma vez caracterizado um acordo *bill-and-hold*, a orientação contábil segue no sentido do reconhecimento da receita de venda da mercadoria antes mesmo de sua transferência física. Isso porque, como visto acima, sua caracterização decorre da presença de elementos que permitem concluir que, após o fechamento do contrato de compra e venda, a entidade vendedora passa a atuar como depositária da mercadoria vendida.

Ocorre que o Pronunciamento CPC nº 47 exige que a entidade identifique as obrigações de performance envolvidas no contrato[24] e segregue a receita entre elas[25], ainda que tal segregação não tenha sido explicitada na precificação realizada no contrato. Daí que, nesse tipo de acordo *bill-and-hold*, identifica-se a assunção, pela vendedora, da condição de depositária das mercadorias vendidas e ainda não entregues. Tanto é assim que o Pronunciamento CPC nº 47, seguindo o racional mencionado anteriormente das obrigações de performance, determina que se reconheça a receita relativa à venda da mercadoria no momento

23 Relevante exceção deve ser feita ao estudo de João Francisco Bianco, que já se dedicara à crítica à Solução de Consulta Cosit nº 12/17 (BIANCO, João Francisco. Momento do reconhecimento da receita – a venda para entrega futura. In: SANTOS, Ramon Tomazela (coord.). *Estudos de direito tributário*. 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados. São Paulo: Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, 2018, p. 71-82).

24 Itens 22 a 30 do Pronunciamento CPC nº 47.

25 Itens 73 a 80 do Pronunciamento CPC nº 47.

da transferência do controle (em geral, fechamento do contrato), e a receita relativa ao serviço de depósito da mercadoria *pro rata tempore*, ou seja, à medida que prestado[26].

Em resumo, tratando-se de um acordo *bill-and-hold*, o reconhecimento da contábil da receita do contrato seguirá a seguinte orientação: **(i)** reconhece-se a receita relativa à venda da mercadoria no momento da transferência do controle (em geral, fechamento do contrato); e **(ii)** reconhece-se a receita relativa ao serviço de depósito da mercadoria *pro rata tempore*, ou seja, à medida que prestado. Nesse caso, qualquer valor antecipado com relação ao item **(ii)** deve ser controlado em conta de passivo, sendo reconhecido em conta de resultado tão somente à medida que o serviço de depósito for prestado.

3.2. RTT 2.0: art. 58 da Lei nº 12.973/14 e Instrução Normativa RFB nº 1.771/17

Como visto acima, a caracterização de um acordo *bill-and-hold* tem duas consequências no tocante ao reconhecimento de receitas: de um lado, antecipa-se o reconhecimento contábil da receita referente à obrigação de performance atrelada à venda da mercadoria; de outro lado, difere-se o reconhecimento da receita referente à obrigação de performance atrelada à manutenção e à guarda das mercadorias. Questão relevante, portanto, é verificar se essa segregação quanto ao momento do reconhecimento das receitas tem repercussão do ponto de vista tributário.

O ponto de partida para responder a essa questão envolve a avaliação se o Pronunciamento CPC nº 47, neste ponto especificamente, implicou modificação nos métodos e critérios contábeis até então aplicáveis à luz do Pronunciamento CPC nº 30. Isso porque, de acordo com o art. 58 da Lei nº 12.973/14, novos critérios contábeis que sejam introduzidos após a sua publicação, em 13/05/2014, não terão implicação na apuração dos tributos federais até que sejam regulados por lei federal. Referido dispositivo, vale dizer, instituiu espécie de "RTT 2.0", na medida em que buscou, à semelhança do regime instituído pela Lei nº

26 Item B82 do Pronunciamento CPC nº 47.

11.941/09, neutralizar os efeitos tributários decorrentes da introdução de novos métodos e critérios contábeis posteriores à publicação da Lei nº 12.973/14[27]. E, tendo o Pronunciamento CPC nº 47 sido divulgado após essa data, torna-se de primeira relevância perquirir se a nova norma contábil implicou, ou não, modificações nos métodos e critérios ate então aplicados.

A Receita Federal do Brasil, por meio da Instrução Normativa nº 1.771/17, manifestou o entendimento de que a aplicação dos critérios para a alocação do preço de transação às obrigações de performance constituiria modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis, em comparação com o Pronunciamento CPC nº 30. Vale dizer, a Receita Federal do Brasil fez expressa menção ao "reconhecimento de passivos em razão de obrigações contratuais relativas a (...) serviços de custódia, na hipótese de vendas para entrega futura". Consequentemente, por força do art. 58 da Lei nº 12.973/14, tais critérios seriam neutros para fins de apuração do IRPJ, da CSLL, da Contribuição ao PIS/Pasep e da COFINS, de modo que a receita deveria ser reconhecida e tributada integralmente no fechamento do contrato. Em outras palavras, para a Receita Federal, apenas o diferimento da receita relativa ao serviço de depósito da mercadoria não teria aplicação para fins tributários, na medida em que se trataria, ao seu entender, de uma inovação do Pronunciamento CPC nº 47.

Esse entendimento, todavia, não é isento de crítica. Afinal, o Pronunciamento CPC nº 30, vigente à época da publicação da Lei nº 12.973/14, ainda que de forma mais genérica, já impunha o dever de segregar a receita conforme a obrigação a que se referisse: "em certas circunstâncias pode ser necessário aplicar os critérios de reconhecimento aos componentes separadamente identificáveis de uma única transação, com o objetivo de refletir a essência econômica da transação". O exemplo veiculado pelo Pronunciamento CPC nº 30 era extremamente claro

27 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; SCHOUERI, Pedro G. Lindenberg. Arrendamento mercantil: (nova) modificação de critérios contábeis e seus impactos fiscais no RTT 2.0. In: PINTO, Alexandre Evaristo et al. (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2019, p. 231-251 (246).

e notavelmente semelhante à situação ora analisada: "o preço da venda de um produto inclui valores identificáveis, correspondentes a serviços a serem executados posteriormente. Para esses casos, tais valores devem ser diferidos e reconhecidos como receita durante o período em que o serviço vier a ser executado"[28]. Até mesmo a identificação de acordos *bill-and-hold* poderia ser extraída dos princípios gerais do reconhecimento de receitas à luz do Pronunciamento CPC nº 30, analisados acima. Se tais procedimentos, a despeito de expressamente previstos, eram efetivamente adotados na elaboração das demonstrações financeiras, é outra questão. O fato é que o Pronunciamento CPC nº 47, neste aspecto, não *inovou*, mas apenas *especificou* uma orientação contábil já existente[29].

3.3. De volta aos fundamentos: conceito jurídico de receita bruta do (novo) art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77

Independentemente dessa crítica, derivada do entendimento da Receita Federal do Brasil pela segregação das receitas entre obrigações de performance como uma inovação do Pronunciamento CPC nº 47, fato é que tal procedimento contábil – à luz do Pronunciamento CPC nº 30 ou 47, tanto faz – não deve repercutir para fins tributários.

Em primeiro lugar, consideradas as relações do ponto de vista estritamente jurídico, o direito ao recebimento do preço surge tal como estipulado em contrato, isto é, se o contrato estipula o direito ao preço tão logo entregue a mercadoria, já se verificará a disponibilidade jurídica sobre tal riqueza, a ensejar a incidência dos tributos. Em segundo lugar, e mais importante, a própria Lei nº 12.973/14, já no contexto da vigência do Pronunciamento CPC nº 30, estabelecera que a receita bruta será aquela derivada do "produto da venda de bens nas operações de conta própria" ou do "preço da prestação de serviços em geral", dentre outras hipóteses.

28 Item 13 do Pronunciamento CPC nº 30, em ambas as transcrições.

29 Cf. MARTINS, Eliseu; CANADO, Vanessa Rahal. IFRS 15 / Pronunciamento CPC nº 47. Nova norma contábil sobre o reconhecimento de receitas e seus impactos jurídicos. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A*, vol. V. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 195-216 (196).

Então, a interpretação dos incisos I e II do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 aponta no sentido de que, ainda que a venda de bens possa situar-se numa operação complexa que envolva outros elementos, na medida em que a relação jurídica principal diga respeito à obrigação de dar um determinado bem, a receita respectiva se enquadrará no inciso I; caso a essência jurídica da relação contratual diga respeito à obrigação de prestar um determinado serviço, a receita respectiva se enquadrará no inciso II[30].

Não é demais repisar que a segregação de receitas com base em sua substância contábil não tem repercutido em matéria tributária: ainda que, para a consecução de uma determinada atividade-fim estabelecida no contrato, sejam executadas diferentes atividades-meio, não se admite a consideração, para fins de tributação, da atividade-meio isoladamente considerada[31]. O tema das repercussões da segregação de obrigações de performance no tocante à tributação sobre o consumo, especialmente com relação ao conflito entre ICMS e ISS, certamente merece um estudo apartado; basta, todavia, referenciar a jurisprudência consolidada, especialmente no contexto dos serviços de comunicação, no sentido de que apenas se sujeitam à tributação as atividades-fim, e não as atividades-meio[32].

Nessa linha, tratando-se de um contrato de compra e venda, a receita deveria ser reconhecida para fins tributários no momento em que o direito passa a ser exigível pelo vendedor, o que se perfectibiliza com a tradição ou, no caso dos acordos *bill-and-hold*, mediante o constituto possessório.

30 Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Entre contratos e receitas, as obrigações de desempenho. In: PINTO, Alexandre Evaristo *et al.* (org.) *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2019, pp. 311-326 (317).

31 Em sentido contrário no tema dos acordos *bill-and-hold*, embora sem enfrentar especificamente a questão dos efeitos tributários da segregação das obrigações de performance, cf. SILVA, Fabio Pereira da; SANTOS, Ramon Tomazela. O reconhecimento de receitas e os contratos do tipo *bill-and-hold* à luz do Pronunciamento Técnico CPC nº 47. In: PINTO, Alexandre Evaristo et al. (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2019, p. 107-127 (124). Item 13 do Pronunciamento CPC nº 30, em ambas as transcrições

32 STF, Primeira Turma, AgRg no Recurso Extraordinário com Agravo nº 770.102/PE, Rel. Min. Dias Toffoli, j. 04/11/2014; STJ, Primeira Seção, REsp nº 945.037/AM, Rel. Min. Luiz Fux, j. 24/06/2009; STJ, Primeira Turma, AgRg no REsp nº 1.331.306, Rel. Min. Sérgio Kukina, j. 27/08/2013.

Conclusão

O tema do reconhecimento das receitas decorrentes da venda de mercadoria tem sido objeto de diversas manifestações e decisões administrativas, que, todavia, aparentam carecer de fundamento tanto contábil quanto jurídico. Do ponto de vista contábil, a sucessão de normas e procedimentos guardou em comum a definição da transferência dos riscos relacionados ao ativo como evento-crítico para o reconhecimento de receitas. Do ponto de vista jurídico, essa transferência de riscos se consubstancia com a tradição da mercadoria, ato que constitui a transmissão do domínio sobre a coisa.

Por essa razão, o critério da disponibilidade da mercadoria em estoque do vendedor revela-se inconsistente tanto com as orientações contábeis – sejam elas anteriores ou posteriores à Lei nº 11.638/07 – quanto com a legislação tributária, inclusive em consideração à necessária referência às definições advindas do Direito Civil.

Em síntese, no lugar de perquirir a disponibilidade da mercadoria em estoque do vendedor, mais relevante deveria ser a análise se há elementos no caso concreto que permitam identificar um acordo *bill-and-hold* ou, nos termos da lei civil, o constituto possessório com relação às mercadorias vendidas. Em caso afirmativo, o momento do reconhecimento das receitas para fins tributários deveria ser aquele em que efetivamente transferida a propriedade das mercadorias vendidas, ainda que mantidas sob a posse do vendedor. Em caso negativo – o que, naturalmente, representa a regra geral –, as receitas da venda das mercadorias apenas deveriam ser reconhecidas para fins tributários mediante a sua entrega física, pelo vendedor, ao comprador.

Referências bibliográficas

BIANCO, João Francisco. Momento do reconhecimento da receita – a venda para entrega futura. In: SANTOS, Ramon Tomazela (coord.). *Estudos de direito tributário.* 40 anos de Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados. São Paulo: Mariz de Oliveira e Siqueira Campos Advogados, 2018, p. 71-82.

BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Imposto sobre a Renda – Pessoa jurídica*, vol. I. Rio de Janeiro: Adcoas-Justec, 1979.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. *Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável às demais sociedades)*. 6ª ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Eliseu; CANADO, Vanessa Rahal. IFRS 15 / Pronunciamento CPC nº 47. Nova norma contábil sobre o reconhecimento de receitas e seus impactos jurídicos. In: ROCHA, Sérgio André (coord.). *Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A*, vol. V. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 195-216.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Entre contratos e receitas, as obrigações de desempenho. In: PINTO, Alexandre Evaristo *et al.* (org.) *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2019, p. 311-326.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, vol. IV – Direitos Reais. 25ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017

SCHOUERI, Luís Eduardo; SCHOUERI, Pedro G. Lindenberg. Arrendamento mercantil: (nova) modificação de critérios contábeis e seus impactos fiscais no RTT 2.0. In: PINTO, Alexandre Evaristo et al. (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2019, p. 231-251.

SILVA, Fabio Pereira da; SANTOS, Ramon Tomazela. O reconhecimento de receitas e os contratos do tipo *bill-and-hold* à luz do Pronunciamento Técnico CPC nº 47. In: PINTO, Alexandre Evaristo et al. (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2019, p. 107-127.

XVII. Breves Linhas sobre a Inclusão do Elemento "Realização" no Conceito de Renda no Direito Brasileiro

Leonardo Andrade Rezende Alvim[1]

1. Delimitação do plano de trabalho

O artigo pretende discutir se o conceito de renda, no Brasil, também pressupõe realização. Não se propõe discutir o conceito de renda em sua completude, mas apenas debater se, dentre os elementos que o formam, o elemento realização faz parte. A análise abrangerá os conceitos constitucional e legal (CTN) de renda no que interessa, especificamente, ao seu objeto.

O artigo terá duas partes bem distintas. Uma primeira, com a pretensão mais descritiva, onde o caminho a ser percorrido será, inicialmente, indicar o conceito doutrinário de realização. Diz-se "indicar", porque parece que há um certo consenso sobre o que é realização e não se pretende discutir suas bases. Depois, serão expostos os fundamentos constitucionais mais utilizados para fundamentar o pertencimento, no conceito de renda, da realização, que são a ideia de uma "repartição rígida de competência" tributária e a ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Finalizando esta primeira parte, serão conhecidos os motivos, que justificariam a inserção no conceito de renda do CTN do elemento realização, por meio da atribuição de significados normativos à palavra/expressão "aquisição" e "disponibilidade econômica".

A segunda parte do trabalho será mais crítica/discursiva. Primeiro, serão expostas as premissas sobre teoria da interpretação e da argumentação que irão embasar as conclusões do trabalho, em especial o cará-

1 Procurador (PGFN), Professor (ESDHC e Insper), Pesquisador (Insper), Doutorando (UFMG). E-mail: leoalvim@yahoo.com