

## **Análise dos Potenciais Efeitos Tributários do CPC 47 (IFRS 15) nas Empresas do Setor de Telecomunicações**

**Isabel Cristina Lopes**

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

**Maria Catarina Teixeira**

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

**Tiago Borges Slavov**

Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado – FECAP

### **Resumo**

O reconhecimento da receita faz parte do campo das controvérsias tributárias-contábeis, sendo que mesmo após a adoção da Lei 12.973 em 2014, muitas questões relacionadas persistem. Com a adoção do Pronunciamento CPC 47 – Receita de Contratos com Clientes em 2018, espera-se que um incremento no nível de complexidade da adoção das normas contábeis possa vir acompanhada por efeitos tributários aplicados às empresas. Desta forma, o principal objetivo desse estudo é descrever, a partir da análise de um segmento específico, as potenciais mudanças contábeis da aplicação do Pronunciamento CPC 47 e avaliar, com base no contexto de normas e outros elementos que evidenciam a controvérsia tributária, os potenciais impactos fiscais na mudança de critérios de reconhecimento de receitas. Estudos indicam que o segmento de Telecomunicações será potencialmente afetado pelas mudanças das normas contábeis, e que tais mudanças poderão afetar a base de tributos correntes. Logo, para atingir o objetivo proposto, foi realizado um estudo descritivo, com abordagem qualitativa, a partir das Demonstrações Contábeis de empresas brasileiras de capital aberto do setor de Telecomunicações e outras informações e documentos públicos. A análise de dados permitiu inferir que as empresas que divulgaram suas expectativas em relação ao Pronunciamento CPC 47 preveem sensíveis mudanças em suas práticas contábeis. Contudo, não relataram os potenciais efeitos tributários de tais mudanças, sendo que estudos anteriores (Matsumoto, 2011) demonstram houve repercussão tributária, no passado, derivado das mudanças nas práticas contábeis das empresas que atuam neste segmento.

Palavras-chave: Receita, Tributos, Controvérsia, Telecomunicações, IFRS.

Método de Pesquisa: MET2 – Estudo de Caso/Campo;

Área do Conhecimento da Pesquisa: AT 8 - Contabilidade e Sociedade;

## 1. Introdução

Embora a receita seja um elemento vital para a sobrevivência das empresas (Carvalho & Carmo, 2011), em termos contábeis seu reconhecimento é complexo, sendo possível se atribuir vários critérios contábeis para uma mesma transação (Cordeiro, Nosso, Lima, Passos & Vieira, 2013). Um dos critérios mais complexos é do reconhecimento da receita, que estabelece em que momento uma determinada receita é registrada na contabilidade. Atualmente no Brasil, algumas normas como o CPC 30 (R1) – Receitas, o CPC 47 – Contratos de Construção e o CPC PME (R1) estabelecem qual é o momento oportuno para o reconhecimento das receitas, afetando assim quando a empresa vai demonstrar sua receita na Demonstração de Resultado, por exemplo. Logo, mudanças nestas normas podem modificar a percepção dos usuários da informação contábil, incluindo os acionistas e o fisco, sobre o desempenho da empresa.

No exterior, também existem controvérsias sobre os critérios de reconhecimento de receitas, sendo que além das normas internacionais de contabilidade IAS 18 – *Revenue* e IAS 11 – *Construction Contracts*, existem muitas Interpretações e Orientações relacionadas ao tema. Nos Estados Unidos, de acordo com o USGAAP, o tema é ainda mais complexo, pois existem regras de reconhecimento das receitas específicas por indústria, de modo que em várias ocasiões, transações economicamente semelhantes sejam contabilizadas de forma diferente (Ernst&Young, 2014). Portanto, a demanda para práticas contábeis mais simples mobilizou os organismos internacionais de contabilidade para melhorar e detalhar os critérios de reconhecimento da receita contábil (Silva, Jesus, Azevedo, 2017)

Tentando endereçar essas questões, o IASB – *International Accounting Standard Board* e o FASB – *Financial Accounting Standard Board* publicaram, respectivamente, o IFRS 15 – *Revenue from Contracts with Customers*, adotado no Brasil como CPC 47 e o *Accounting Standard Update (ASU) N° 2014-09 - Topic 606 – Revenue from Contracts with Customers*, que entrarão em vigor em 01 de janeiro de 2018 para as empresas que adotam o conjunto completo das normas contábeis (excetuam-se, portanto, as empresas que adotam o Pronunciamento CPC PME). Essa nova regra poderá trazer impactos relevantes sob o ponto de vista contábil das organizações, como índices de rentabilidade e avaliações de empresas de rating. E no caso brasileiro, devido à complexidade tributária, avalia-se a potencial mudança na arrecadação de tributos, pois a modificação de critérios de reconhecimento de receita pode afetar diretamente a base de cálculo de diversos tributos, que tem a Receita Bruta como principal fator (MINATEL, 2005).

O reconhecimento da receita faz parte do campo das controvérsias tributárias-contábeis, sendo que mesmo após a adoção da Lei 12.973 em 2014, que buscou dar tratamento tributário às diferenças trazidas pelas normas contábeis internacionais ao ambiente brasileiro (Silva, Santos, Koga, & Barbosa, 2014), muitas questões relacionadas ao reconhecimento e mensuração das receitas persistem. Martins (GEDEC, 2014), por exemplo, menciona a controvérsia envolvendo o PIS e a COFINS, destacando que quando da elaboração do texto da Lei 12.973, foi celebrado acordo entre o CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis e a RFB – Receita Federal Brasileira, para estabelecer que na receita bruta incluem-se outras receitas além das receitas de vendas de produtos e prestação de serviço, que estejam no escopo do objeto da pessoa jurídica. Assim, a complexidade de atividades geradoras de renda de uma empresa, que podem ir além da definição jurídica da venda de produtos ou prestação de serviços, esta abrangida pela atual

definição tributária de Receita Bruta, mas isso não resolve o problema do critério de reconhecimento da receita, que é substancialmente o foco do Pronunciamento CPC 47.

Segundo o Pronunciamento CPC 47, a partir de 01 de janeiro de 2018, a receita só poderá ser reconhecida se (i) houver a efetiva transferência do controle (dos bens ou serviços) ao comprador; (ii) o valor da receita e das despesas incorridas puderem ser mensurados com confiabilidade e (iii) for provável que os benefícios econômicos fluirão para o vendedor. A regra atualmente vigente (CPC 30) já continha esses mesmos conceitos, alinhados à Estrutura Conceitual Básica do IFRS (CPC 00). No entanto, o novo regramento introduz um método mais detalhado (e com o objetivo de ser mais claro) para determinar, não somente o valor da receita, mas em que momento a mesma deve ser reconhecida. Sendo que o momento do reconhecimento da receita determina o momento do reconhecimento ou pagamento do tributo, pondera-se que esta norma surtirá, para as empresas, efeitos econômicos e financeiros, além de potenciais riscos tributários, se mudanças nos critérios de reconhecimento de receita contábil modificarem o entendimento do fisco sobre a natureza da operação.

Um dos segmentos identificados, que serão bastante impactados pela adoção do CPC 47, segundo a KPMG (2016) é o de telecomunicações, pois possuem muitas práticas que são objeto de mudanças do novo pronunciamento. Entre as práticas, destaca-se que as empresas que atuam neste segmento celebram contratos com seus clientes contendo simultaneamente venda de equipamentos e a prestação de serviços de diversas naturezas. Com a adoção do CPC 47, nota-se que as empresas eventualmente vão modificar ou ajustar o momento em que a receita de venda de equipamentos deverá ser reconhecida na demonstração financeira dessas empresas, por exemplo. Considerando esse cenário, o estudo procura responder a seguinte questão de pesquisa: Qual é o potencial impacto (fiscal e contábil) da adoção do CPC 47 nas empresas abertas brasileiras que atuam no setor de telecomunicações?

Percebe-se a relevância do presente estudo por descrever as controvérsias relacionadas com novos critérios de reconhecimento da receita para fins contábeis e seus potenciais efeitos fiscais. Essas controvérsias abrangem não somente o Imposto de Renda e Contribuição Social (tributos diretos, calculados sobre o Lucro das empresas), mas também os tributos indiretos, que tem como base de incidência geralmente a receita (por exemplo o PIS, a COFINS, o ICMS e o ISS), e que podem, de alguma maneira, serem influenciados pelas novas normas contábeis, especialmente quando tais receitas forem reconhecidas na contabilidade em momentos diferentes aos da emissão da nota fiscal.

Dessa maneira, o principal objetivo desse estudo é descrever, a partir da análise de um segmento específico, as potenciais mudanças contábeis da aplicação do Pronunciamento CPC 47 e avaliar, com base no contexto de normas e outros elementos que evidenciam a controvérsia tributária, os potenciais impactos fiscais na mudança de critérios de reconhecimento de receitas. Para atingir este objetivo, serão analisadas Demonstrações Contábeis das empresas brasileiras de capital aberto do setor de Telecomunicações e outras informações e documentos públicos.

Esse trabalho visa contribuir com a discussão sobre o tema das controvérsias entre a contabilidade e a tributação sobre o reconhecimento da receita, procurando demonstrar a problemática que já existe sob as regras contábeis e fiscais vigentes e o que pode mudar com a adoção do CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente.

## 2. Referencial Teórico

### 2.1. Os critérios de reconhecimento da receita antes e após o Pronunciamento CPC 47

Essa seção tem por objetivo entender os principais requerimentos existentes nas regras contábeis atualmente vigentes para reconhecimento de receita no Brasil e as novas exigências que estão sendo trazidas pela adoção do CPC 47 (IFRS 15) nas demonstrações financeiras das empresas brasileiras. A partir dessa análise, pretende-se identificar quais elementos introduzidos pelos novos requisitos de reconhecimento de receitas trarão potenciais impactos tributários, através do entendimento de quais são as principais diferenças existentes entre os dois critérios.

#### 2.1.1 O cenário anterior ao Pronunciamento CPC 47

Segundo Falcão, Pinto e Niyama (2014), o reconhecimento das receitas vem sendo um tema frequentemente discutido no ambiente contábil internacional, sendo foco de atenção não somente dos profissionais que elaboram as demonstrações financeiras, mas também dos órgãos reguladores e usuários, já que frequentemente ocorrem republicações por conta de erros e problemas na contabilização das receitas. Essa criticidade se justifica, já que a receita é a primeira linha da demonstração do resultado e elemento vital para a sobrevivência das empresas. Dessa maneira, todos os assuntos que tenham o potencial de influenciar o seu valor são fatores que causam controvérsias (Carvalho & Carmo, 2012) e mesmo as regras contábeis existentes nem sempre conseguem dirimir todas as dúvidas sobre o tema (Falcão, Pinto e Niyama, 2014).

Uma das principais definições do que é receita está contida no pronunciamento CPC 00 – Estrutura Conceitual Básica, que determina que as receitas são aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, os quais podem ocorrer das seguintes formas: (i) através da entrada de recursos ou (ii) através do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido. A regra também estabelece que não são consideradas como receitas as contribuições feitas pelos acionistas da empresa, isto é, os aumentos de capital. Esse pronunciamento ainda determina que as receitas são decorrentes tanto das atividades usuais de uma empresa, onde podem ser denominadas com diversos nomes, tais como receitas de venda, de prestação de serviços, royalties ou alugueis, quanto das atividades não recorrentes, os chamados ganhos.

Para Hendriksen e Van Breda (1999), a receita é descrita, em sua definição mais fundamental, como o aumento do lucro, advindo de um fluxo de criação de bens ou serviços por uma empresa, durante um certo período, isto é, o produto da empresa. Na visão dos autores, a receita pode existir mesmo que não seja realizada ou reconhecida e vai sendo gerada através de um processo contínuo e gradativo, sendo reconhecida quanto tiver sido obtida e realizada, o que pode variar dependendo do tipo de empresa que se está analisando.

Iudícibus (2010) entende que a receita é dada pela valoração que o mercado atribui ao agregado dos produtos e serviços de uma empresa que incorreu em custos para produzi-los, e que provoca um acréscimo concomitante no ativo e no patrimônio líquido da empresa. Tal valoração ou validação se dá, mais comumente, no momento da venda: a transferência de posse e propriedade por um certo valor, que foi combinado entre as partes (Carvalho & Carmo, 2012).

Independente da definição do que é receita e até mesmo da sua mensuração, um dos fatores mais importantes a serem definidos são os critérios de reconhecimento. O CPC 30, ao tratar do



reconhecimento de receita decorrente da venda de bens, estabelece que a entidade só pode reconhecer a receita após a completa transferência ao comprador dos benefícios econômicos e do controle significativo da propriedade (Pirolo, Santos, Sanches & Gonçalves, 2016). Por outro lado, para a prestação de serviços, a receita é reconhecida de maneira proporcional aos serviços realizados, desde que seja possível estimar o final da transação com segurança. Para realizar essa medição, a entidade poderá utilizar alguns métodos, dependentes da natureza da transação, dentre eles: levantamento ou medição do trabalho executado, serviços executados até a data e a proporção entre os custos incorridos até a data e os custos totais estimados da transação (o método POC) (Cordeiro, Nosso, Lima, Passos & Vieira, 2013).

Outro critério atribuído à receita é a sua mensuração. O CPC 30 determina que o montante da receita normalmente é estabelecido entre a entidade e o comprador ou usuário do ativo. A sua mensuração é feita pelo valor justo da contraprestação recebida ou a receber, deduzida de quaisquer descontos comerciais e/ou bonificações concedidos pela entidade ao comprador (Toledo, Bianchi & Souza, 2016). Essa definição é coerente com o que está estabelecido por Hendriksen & Van Breda (1999) de que a receita deve ser medida, idealmente, pelo valor em que foram trocados os produtos e os serviços da empresa.

Já quanto ao critério de divulgação, a norma determina que a empresa deve apresentar as principais políticas contábeis e métodos adotados para o reconhecimento de receitas, os montantes apurados por categoria de receita (venda de bens, prestação de serviços, royalties, etc.), o montante de receita apurado em transações de permuta e uma reconciliação entre a receita apresentada na demonstração de resultado e a receita apurada para fins tributáveis, isto é, a reconciliação entre a receita bruta e líquida.

Um interessante tópico abordado no CPC 30 diz respeito as transações de permuta que podem ocorrer entre as empresas. O CPC 30 determina que se a permuta tiver ocorrido entre bens e serviços de natureza e valores similares, como no caso de transações envolvendo commodities como petróleo ou leite em que os fornecedores trocam ou realizam permuta de estoques em vários locais para satisfazer a procura, em base tempestiva e em local específico, essa transação não é geradora de receita. Porém, se a permuta é feita entre bens e serviços de natureza e valor não similar, a receita deve ser mensurada pelo valor justo dos bens ou serviços recebidos ajustados pela quantia transferida em caixa ou equivalente de caixa.

O CPC 30 não é, contudo, a única norma que trata de reconhecimento de receita, dentro do arcabouço das normas internacionais de contabilidade. Existe ainda o CPC 17 (IAS 11) que abrange, especificamente, contratos de construção e uma interpretação relacionada à esse regra, o ICPC 02 – Contratos de Construção do Setor Imobiliários (IFRIC 15). Essas regras, que assim como o CPC 30, serão revogadas a partir de 01 de janeiro de 2018, determinam o que é um contrato de construção e como deve ser o tratamento contábil das receitas e despesas associadas a eles, que normalmente se caracterizam por terem datas de início e término em períodos contábeis diferentes. Existem duas opções para o reconhecimento das receitas: quando o comprador é capaz de especificar os principais elementos estruturais do projeto do imóvel antes de começar a construção, a receita deve ser reconhecida com base no percentual de evolução das obras (o método *Percentage of Construction* ou POC); no entanto, se o comprador tiver apenas uma possibilidade limitada de influenciar no projeto do imóvel, esse contrato se caracteriza como um contrato comum de venda, sendo a receita reconhecida na “entrega da chave”, isto é, na transferência de controle do bem.

Por conta do grande impacto que esse tratamento causaria para as construtoras no Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) emitiu ainda a orientação OCPC 04 – Aplicação da Intepretação Técnica ICPC 02 em dezembro de 2010. Essa orientação, a princípio, não será revogada pela introdução do CPC 47 e determinou que para os contratos de “compromisso de compra e venda” que são comumente negociados no mercado brasileiro, o reconhecimento de receita deveria acontecer pelo método POC.

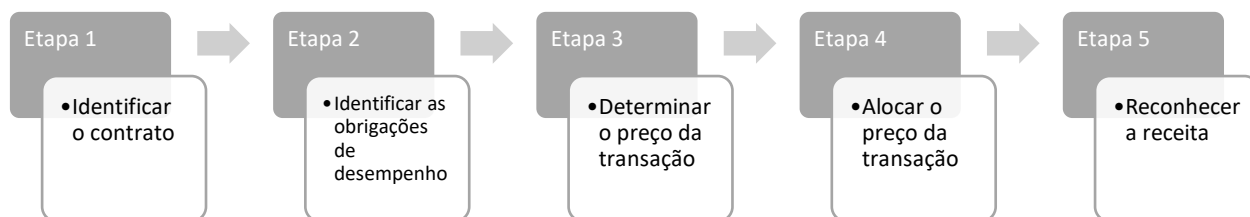
Adicionalmente, existe mais uma interpretação que trata de reconhecimento de receita, que é o ICPC 11 – Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes. A regra determina que se somente um serviço é identificado, a entidade deverá reconhecer a receita quando o serviço for prestado, porém, se mais de um serviço separadamente identificável for observado, deve ser apurado o valor justo do ativo negocial recebido ou a ser recebido e, com base no contrato, deve ser alocado esse valor a cada serviço que será prestado ao cliente, reconhecendo-se a receita correspondente pela consumação da prestação de serviço.

### **2.1.2 As mudanças provocadas pelo CPC 47**

O IFRS 15 – *Revenue from contract with customers*, emitido em 2014, é o resultado de um projeto conjunto entre o IASB – *International Accounting Standard Board* e o FASB – *Financial Accounting Standard Board*, órgão responsável pela emissão dos pronunciamentos contábeis nos Estados Unidos, os chamados USGAAP, que durou aproximadamente 5 anos. Esse projeto constituiu um marco na convergência contábil internacional (Cova, 2015), procurando estabelecer um modelo que possa ser aplicado a todos os segmentos de mercado, não somente no que se refere ao reconhecimento de receita, mas também na determinação de seu preço e na sua alocação quanto às obrigações de desempenho de um contrato (Pirolo, Santos, Sanches & Gonçalves, 2016). As empresas precisarão se adequar à essa norma a partir de 01 de janeiro de 2018, mas como os impactos poderão ser variáveis, dependendo do tipo de negócio, todas devem se preparar antecipadamente para a sua aplicação (Cova, 2015). No Brasil, o pronunciamento correlato é o CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente, o qual foi aprovado pela CVM – Comissão de Valores Mobiliários através da Deliberação nº 762/16 e pelo CFC – Conselho Federal de Contabilidade, através da NBC TG nº 47 de 2016.

O cerne principal do IFRS 15 é que uma entidade deve reconhecer a receita para retratar a transferência de controle de bens e serviços prometidos para clientes em um montante que reflita a contraprestação a que a entidade espera ter direito em troca desses bens e serviços. Sendo assim, o reconhecimento da receita está baseado na satisfação da obrigação de desempenho da empresa, a qual ocorre quando o controle de um bem ou serviço é transferido para o cliente (Mott & Sanches, 2017). Percebe-se que o conceito principal do IFRS 15 não é tão diverso do que estava estabelecido pelo CPC 30 (norma que será substituída a partir de 2018, assim como o IAS 11, o SIC 31, o IFRIC 13, 15 e 18). No entanto, o IFRS 15 pretende trazer maior detalhamento para as operações complexas, melhor comparabilidade para operações similares além de tornar mais simples a divulgação dos requerimentos adotados para o reconhecimento de receita, pela utilização do embasamento de uma única norma (Tavares, 2016).

Ainda segundo Tavares (2016), uma mudança relevante trazida pelo IFRS 15 é a uniformização do conceito do que é um contrato bem como os passos a serem seguidos no processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação de uma receita. O processo envolve cinco etapas, conforme destacado na Figura 1:



*Figura 1 - Etapas do modelo de reconhecimento de receita do IFRS 15 (adaptado de Cova, 2015)*

Na primeira etapa, a regra estabelece que um contrato com cliente só poderá ser contabilizado se atender aos seguintes critérios: (i) tem que ter sido aprovado pelas partes e as mesmas devem estar comprometidas com as suas respectivas obrigações contratuais; (ii) deve ser possível que a entidade identifique os bens e direitos de cada parte em relação aos bens ou serviços a serem transferidos, assim como a sua condição de pagamento; (iii) o contrato deve possuir substância comercial e (iv) deve ser provável o recebimento pela contraprestação dos bens e serviços (Pirolo, Santos, Sanches & Gonçalves, 2016).

Na segunda etapa, segundo Tavares (2016), deve-se identificar as obrigações de desempenho e se elas são ou não distintas. Caso negativo, não podem ser contabilizadas separadamente. Os contratos são considerados distintos quando é possível que o cliente obtenha o benefício econômico futuro individualmente, através de recursos prontamente disponíveis ou quando seja possível a identificação no contrato da transferência individual dos bens ou serviços.

O terceiro passo envolve o preço da transação, que é o montante fixo ou variável que a entidade espera obter em troca da transferência dos bens ou serviços para o cliente. Esse montante pode sofrer ajuste do valor do dinheiro no tempo ou de componentes financeiros. Nessa etapa, a entidade terá que estimar o valor da contraprestação variável e excluir os valores esperados de reversão de receita associados à incerteza da resolução (Tavares, 2016).

Após a definição do preço da transação como um todo, a entidade deve alocar o mesmo à cada obrigação de desempenho identificada na segunda etapa. Finalmente, se atinge o quinto passo, onde a empresa efetivamente reconhece a receita na medida em que a obrigação de desempenho é realizada. Isso pode ocorrer ao longo do tempo ou em um momento específico do tempo e depende da efetiva transferência de bens ou serviços para o cliente (Pirolo, Santos, Sanches & Gonçalves, 2016).

A aplicação do IFRS 15, segundo Mott & Sanches (2017) exige das empresas, dos auditores e dos investidores uma melhor interpretação do evento que envolve a geração de receita, a fim de definir o momento mais adequado para o seu reconhecimento. Um ponto relevante, é que as empresas terão que utilizar altos graus de julgamento para a definição de diversos fatores exigidos pela norma. De qualquer maneira, os impactos na aplicação do modelo de cinco etapas tendem a variar conforme o setor de atuação da empresa, sendo que algumas empresas poderão ter alterações significativas na tempestividade e no montante da receita a ser reconhecida (Tavares, 2016).

### **2.1.3 Potenciais impactos pela adoção do CPC 47**

Apesar de que na essência, diversos aspectos do CPC 30 foram mantidos nos requerimentos do CPC 47, os novos requisitos são mais detalhados e podem trazer impactos relevantes na aplicação dessas regras pelas empresas. Segundo KPMG (2014), os principais pontos que podem trazer mudanças significativas são os seguintes:

- a) Reconhecimento da receita com o passar do tempo ou em um determinado momento – as entidades precisarão reavaliar todos os seus contratos com clientes, de modo definirem a natureza de suas obrigações de desempenho; a partir dessa análise, é possível que certas entidades tenham que acelerar ou postergar o reconhecimento da receita, em comparação ao critério anterior;
- b) Transações com múltiplos elementos, contraprestação variável ou licenças – essas transações não tinham endereçamento específico no CPC 30 e podem ter impactos significativos ao serem avaliadas pelos requisitos do IFRS 15; especificamente em relação às transações com múltiplos elementos, por conta da necessidade de segregação das diversas obrigações de desempenho associadas ao contrato bem como a natureza dessas obrigações, poderá haver a aceleração ou o diferimento da receita quando comparado ao critério anterior;
- c) Impactos tributários – devido à mudança no ritmo do reconhecimento da receita, podem existir impactos tributários significativos, que exigirão das empresas uma revisão de todo o seu planejamento tributário.

## **2.2 O contexto tributário para as Receitas antes e após a Lei 12.973/14**

A receita é um elemento muito importante, para fins de tributação, pois ela representa, de uma certa maneira, o faturamento da empresa. Os itens a seguir procuram demonstrar como esse conceito evoluiu, antes e depois a da publicação da Lei 12.973/2014.

### **2.2.1 Conceito Tributário de Receita antes da Lei 12.973/14**

A legislação tributária, desde antes das modificações trazidas pelo IFRS e as alterações contidas na Lei 12.973/2014, já continham uma série de definições de receita e faturamento, bem como bases para tributação de circulação de mercadorias e prestação de serviços, que tornam essa questão um ponto bastante sensível para as empresas.

O principal conceito de receita bruta antes da Lei 12.973/2014, para fins de incidência de PIS/COFINS, estava contido no Art. 12º do Decreto nº 1.598/1977, que trata da legislação do Imposto de Renda e no Art. 3º da Lei nº 9.718/1998, que determina que a base de cálculo do PIS/COFINS é exatamente o conceito de receita bruta contido no mencionado Art. 12º, o qual estabelecia o seguinte: “A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados. ”

Já a base de cálculo do ICMS está contida na Lei-complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, a chamada Lei Kandir. Essa lei estabelece que a base de cálculo do ICMS é o montante da operação, incluindo o frete e despesas acessórias cobradas do adquirente/consumidor. Por fim, a base de cálculo do ISS, conforme estabelecido no Art. 7º, da Lei Complementar 11/2003, é o preço do serviço.



As alterações trazidas pela Lei 11.638/07 apresentaram um impacto bastante relevante para a tributação das empresas, já que para diversas situações foram modificados os critérios de reconhecimento e mensuração de receitas e despesas. No entanto, o próprio texto da Lei 11.638/2007 trouxe em seu escopo a asseguarção da neutralidade tributária para o IFRS, isto é, que a adoção dos métodos e critérios trazidos por esses novos padrões contábeis não repercutissem efeitos tributários. A fim de assegurar essa neutralidade tributária, foi criado o RTT – Regime Tributário de Transição (Silva, Santos, Koga & Barbosa, 2014). O RTT foi uma medida transitória que, de acordo com Lei nº 11.941/2009, vigoraria somente até que outra lei disciplinasse os efeitos tributários das alterações ocorridas nas normas contábeis. O estabelecimento do RTT foi, a princípio, muito comemorado pela comunidade contábil e empresarial, pois representou a efetiva separação entre a contabilidade societária e a contabilidade tributária (Madeira & Costa, 2016).

Durante o período de vigência do RTT, contudo, muitos problemas surgiram devido à falta de uma legislação que harmonizasse as práticas contábeis e fiscais. Em primeiro lugar, como RTT exigia que, para fins de apuração dos tributos, fossem mantidos os critérios contábeis anteriores à Lei 11.638/07, isto é, os critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2017, as empresas tiveram que produzir registros acessórios aos da contabilidade societária, para registro dos ajustes do RTT (Costa, Suzart & Acuña, 2013), o que se mostrou, com o tempo, um processo extremamente ineficiente e controverso, fazendo com que os contadores tivessem que manter duas contabilidades, uma com base no IFRS e outra baseada em critérios já ultrapassados (Mifano & Diniz, 2015). Além disso, na medida em que os profissionais contábeis foram se aprimorando cada vez mais na aplicação das normas internacionais de contabilidade, intensificaram-se as dúvidas em como os eventos das empresas deveriam ser registrados, de acordo com a contabilidade anterior, que muitas vezes já não fazia tanto sentido, pela mudança da mentalidade dos contadores. Dessa maneira, era de extrema importância o estabelecimento de um regime tributário definitivo, alinhado à nova realidade contábil das organizações (Mifano & Diniz, 2015).

Poucos estudos nacionais (Madeira; Junior, 2016; Braga, 2016) e internacionais (Eberhartinger, Klostermann; 2007, Haverals, 2007; Nobes, Schwencke; 2006) avaliaram os potenciais efeitos na tributação das empresas com a adoção das normas internacionais de contabilidade, especialmente em relação à Receita. Dentre os estudos analisados, destaca-se como principal fonte de referência para o presente trabalho o estudo de Matsumoto (2011). O autor avaliou como a neutralidade tributária sobre os ajustes das demonstrações contábeis de transição para as IFRS estava sendo aplicada no Brasil, antes da adoção da Lei 12.973/14. Para tanto, ele analisou as companhias do Índice Setorial de Telecomunicações da Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), identificando que não houve uma homogeneidade nos ajustes realizados na adoção inicial das IFRS e que existem situações, como no subsídio de aparelhos, em que se percebia divergência de prática contábil entre as empresas objeto do estudo, apesar do procedimento fiscal ser semelhante. Ele agrupou os ajustes em duas categorias: aqueles sujeitos ao RTT e os ajustes não sujeitos ao RTT, conforme Tabela 1 abaixo.

<b>Ajustes sujeitos ao RTT</b>	<b>Ajustes não sujeitos ao RTT</b>
Reversão dos gastos pré-operacionais	Reconhecimento imediato da despesa de subsídio de aparelhos
Tratamento do prêmio na aquisição de participações de acionistas não controladores como transações de capital	Reconhecimento imediato da Taxa de Fiscalização de Instalação
Reconhecimento da receita oriunda de equipamentos doados por fornecedores diferida, à medida da realização da depreciação	Reconhecimento da receita quando da prescrição trienal de dividendos e juros sobre o capital próprio
Reversão dos encargos financeiros capitalizados no ativo imobilizado	A constituição e alterações na taxa de desconto da ARO
Reversão da equivalência patrimonial	
Alterações no reconhecimento dos ativos nos planos de benefícios pós-emprego (benefício definido)	
Constituição dos tributos diferidos	

Tabela 1: Tratamento no RTT dos Ajustes Contábeis Do segmento de Telecomunicações.  
Fonte: adaptado de Matsumoto (2011)

Embora a ênfase do estudo de Matsumoto (2011) não fosse o reconhecimento da receita, o autor observou que este já era, por ocasião da adoção das normas contábeis, um tema controverso, sendo que em alguns casos o reconhecimento da receita provocaria efeitos no RTT (diferimento da receita de habilitação e a identificação dos componentes da receita), mas outros, que diziam respeito à obediência ao Princípio da Competência e já existiam no BR GAAP, não deveriam ser incluídos no RTT.

### **2.2.2. As mudanças provocadas pela Lei 12.973/14**

A resposta às dificuldades derivadas da ausência de um arcabouço jurídico que viesse a incorporar as práticas do IFRS, a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, extinguiu o RTT e adaptou a legislação tributária aos métodos e critérios contábeis introduzidos no processo de convergência aos IFRS (Silva, Santos, Koga & Barbosa, 2014). Dentre as alterações trazidas pela Lei, pode-se destacar a ratificação da neutralidade fiscal das práticas contábeis internacionais, estabelecendo a adoção de alguns mecanismos de controle, como por exemplo o uso de subcontas para o Ajuste a Valor Presente - AVP e Ajuste a Valor Justo - AVJ.

Especificamente em relação ao uso do mecanismo das subcontas, apesar da IN RFB 1700/2017 não ter estabelecido a obrigatoriedade do controle dos efeitos da adoção das normas internacionais de contabilidade em contas separadas, os mesmos artigos deixaram claro que os efeitos da convergência deveriam ser ajustados para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL. Sendo assim, os representantes do fisco deixaram claro que a utilização de subcontas traria maior transparência às transações e asseguraria a rastreabilidade dos valores adicionais ou excluídos na apuração das bases fiscais, tendo sido proibido, inclusive, a utilização de livros auxiliares, em algumas situações (da Silva, et al, 2014). Por exemplo, o Art. 13 da Lei 12.973/2014 permitiu o diferimento da tributação do ganho da Avaliação a Valor Justo - AVJ, desde que o aumento no valor do ativo ou redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em

subconta vinculada ao ativo ou passivo. Dessa maneira, o ganho do AVJ será tributado à medida que o ativo for realizado, ou quando o passivo for liquidado ou baixado.

Especificamente em relação às receitas, apesar das alterações trazidas pela adoção dos CPCs terem sido objeto de atenção das autoridades tributárias (Silva, Santos, Koga & Barbosa), a Lei 12.973/2014 não trouxe disposições específicas sobre critérios de reconhecimento das receitas, além daquelas relacionadas ao AVP, AVJ e a definição de Receita Bruta. Em relação à definição de Receita Bruta por exemplo, as autoridades tributárias entenderam que as definições trazidas pelas normas do IFRS levavam a um maior grau de subjetividade na determinação de quais recursos poderiam ser classificados como receita e, por consequência, como deveriam ser contabilizados. Sendo assim, visando tornar a definição dada à receita bruta mais objetiva e clarificar a existência de uma receita tributária, que possui contornos próprios e não deve ser confundida com a receita contábil, foi alterado o conceito de receita bruta (Silva, Santos, Koga & Barbosa, 2014), conforme abaixo:

“Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III. ”

Um efeito prático desta mudança foi a definição da base de cálculo do PIS e da COFINS, que conforme explicado na Seção 2.2.1 era representada pelo produto da venda de bens e o preço dos serviços prestados. O que não fosse resultado da venda de bens ou da prestação de serviços, a princípio, não sofreria, a princípio, a incidência do PIS e da COFINS. Com a mudança, a base de cálculo do PIS e da COFINS no regime cumulativo passou a ser semelhante à do regime não-cumulativo, formada pela “totalidade das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independente da sua denominação ou classificação contábil”. Assim, as receitas como, por exemplo, a locação de bens móveis ou imóveis e a cessão de direitos, passam a ser indubitavelmente tributadas por tais contribuições, desde que essas atividades constem do objeto social da pessoa jurídica.

Além disso, a Lei nº 12.973/2014 estabeleceu que na receita bruta incluem-se os juros decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do art. 183 da Lei das S.A., isto é, os efeitos dos ajustes a valor presente de ativos de longo prazo e outros, se relevante, devem ser incorporados ao valor da receita bruta.

### 3. Metodologia

Esse estudo é de caráter descritivo, pois pretende-se demonstrar, a partir dos impactos esperados da adoção do CPC 47 em empresas abertas do segmento de telecomunicações, conforme divulgado em notas explicativas, os potenciais efeitos tributários na adoção da norma. A fim de realizar essa pesquisa foram usadas as técnicas de pesquisa documental e bibliográfica.

A pesquisa bibliográfica procurou analisar os principais pronunciamentos contábeis atualmente vigentes para fins de reconhecimento de receita no Brasil, a fim de entender o contexto em que estão sendo contabilizadas as operações das empresas de telecomunicações. Além disso, procurou-se identificar os novos aspectos que estão sendo introduzidos pela adoção do CPC 47

bem como se analisar as principais regras tributárias relacionadas ao tema e algumas controvérsias jurídico-tributários que tratam de receita bruta e faturamento.

Já a análise documental foca primordialmente nas demonstrações financeiras publicadas das empresas abertas do ramo de telecomunicações, para a data-base 31/12/2016, pois só a partir dessa data-base as empresas começaram a apresentar divulgações relacionadas a futura adoção do CPC 47. Para que fosse possível atingir esse objetivo, foram selecionadas empresas do ramo de telecomunicações com registro e sujeitas à regulamentação da CVM – Comissão de Valores Mobiliários.

A partir da análise das demonstrações financeiras, procurou-se entender as principais práticas contábeis atualmente adotadas pelas empresas de telecomunicações, bem como as características físicas desse segmento. A partir daí, através de análise qualitativa, procurou-se identificar os principais impactos divulgados pelas empresas na aplicação do CPC 47 e os impactos fiscais correspondentes.

### 3.1. O Setor de Telecomunicações

O Setor de Telecomunicações, segundo a Pesquisa Anual de Serviços, conduzida pelo IBGE, engloba as seguintes atividades: telefonia fixa e celular, serviço móvel especializado (semelhante à telefonia celular, mas destinado a pessoas jurídicas), telecomunicações por satélite, provedores de acesso à Internet, transmissão e recepção de sinais de TV e Rádio, serviços de instalação e outros (Telebrasil, 2017). O setor como um todo é regulamentado pela Anatel – Agência Nacional de Telecomunicações, criada em julho de 1997, com o intuito de dar suporte ao processo de privatizações do setor, sendo responsável pela certificação, fiscalização e regulamentação dos produtos e serviços de telecomunicações no país (Souza & Baidya, 2016).

No final do primeiro trimestre de 2017, os serviços de telecomunicações eram prestados para 331,1 milhões de assinantes, sendo que desse total, 41,5 milhões eram para telefonia fixa, 242,8 milhões para celulares, 18,9 milhões para TV por assinatura, 27,2 milhões para banda larga fixa e 0,7 milhão para SME. Segundo a PNAD 2015, 93,3% dos domicílios tinham acesso aos serviços telefônicos – fixos ou móveis; cumpre destacar que em 1998, ano da privatização dos serviços de telecomunicações, apenas 32,0% dos domicílios tinham acesso aos serviços; houve um aumento de 191,7% no período (Telebrasil, 2017a).

De acordo com a Telebrasil (2017 a), a produção – Receita Operacional Bruta - de R\$ 236,9 bilhões em 2014 foi o valor mais alto da história do setor de telecomunicações e equivalia a 4,1% do PIB na época do levantamento No 1T17, a Receita Operacional Bruta foi de para R\$ 56,2 bilhões e equivalia a 3,5% do PIB. As prestadoras de serviços de telecomunicações arrecadaram R\$ 63,8 bilhões em tributos em 2016, o equivalente a 47,4% da Receita Operacional Líquida de R\$ 134,6 bilhões, sendo esta a segunda maior carga tributária do mundo (mais que o dobro da terceira colocada) incidente sobre o valor pago pelo usuário de serviços de telecomunicações.

Ainda segundo a Telebrasil (2017 a), as prestadoras de serviços de Telecomunicações (em conjunto) realizaram o maior plano de investimento da história na expansão, modernização e melhoria da qualidade da prestação de serviços na economia brasileira: R\$ 369,0 bilhões entre o período de 1998 a 2016, dos quais R\$ 255,2 bilhões nos últimos dez anos 2006-2016.

No final de 2016, as seguintes operadoras eram empresas abertas listadas na BMF&BOVESPA:

- a) Telefônica Brasil, atual denominação da Telesp S.A., que incorporou a Vivo Participações S.A.;
- b) Oi S.A., atual denominação da Brasil Telecom S.A., que incorporou a TNL, Coari e acionistas da TMAR;
- c) TIM Participações;
- d) Embratel Participações, mantida como companhia aberta por exigência da Anatel (98% de suas ações em poder do Grupo América Móvil); dentro desse contexto, está a empresa Claro Telecom Participações S.A., que não é listada em Bolsa;
- e) NET, em processo de fechamento de capital e incorporação pela Embratel;

Quanto ao porte das principais empresas do setor de Telecomunicações, segundo a revista Maiores e Melhores (2017), o ranking das empresas de Telecomunicações, considerando o valor do faturamento, é apresentado na Tabela 2 a seguir:

Empresa	Controle	Vendas USD mil	Vendas em R\$ mil (1)
Telefônica	Espanhol	9.116	29.711
Claro	Mexicano	8.804	28.693
TIM	Italiano	4.476	14.588
Oi Móvel	Português	2.945	9.598
Telemar	Brasileiro	2.796	9.112
Oi	Brasileiro	1.670	5.443
GVT	Espanhol	1.533	4.995
Nextel	Americano	932	3.037
TData	Espanhol	672	2.189

(1) Convertido pela PTAX Venda de 30/12/2016

Tabela 2: Maiores empresas de Telecomunicações do Brasil

Fonte: Revista Maiores e Melhores (2017)

### 3.1.1 Características Contábeis do Reconhecimento das Receitas do Setor Telecomunicações

As receitas neste segmento são reconhecidas, substancialmente, por competência, seguindo os critérios do CPC 30. As empresas de telecomunicações, de modo geral, auferem receitas de prestação de serviços de telecomunicações, vendas de mercadorias, programas de fidelização e acordos que combinam vários elementos.

As receitas auferidas correspondem ao valor das contraprestações já recebidas ou a receber (isto é, montantes faturados e não faturados), decorrente tanto da prestação dos serviços de telecomunicações, da venda de mercadorias e outras receitas. As receitas são apresentadas na demonstração de resultado líquidas dos tributos incidentes sobre as mesmas, descontos e devoluções (no caso da venda de mercadorias).

Um outro fator relevante, é que as receitas somente devem ser reconhecidas se puderem ser mensuradas de forma confiável e se for provável que os benefícios econômicos sejam transferidos às empresas de telecomunicações; além disso, deve ser possível a mensuração dos custos incorridos com as atividades geradoras de receitas e devem ter sido transferidos substancialmente os riscos e benefícios dos produtos ou serviços aos compradores.



### 3.1.2 Características Fiscais do Setor Telecomunicações

Como mencionado anteriormente, o setor de telecomunicações é um dos mais tributados do mundo no Brasil. A carga tributária incidente sobre os produtos e serviços do setor considera, entre outros, o PIS, o COFINS, o FUST, o FUNTTEL e o ICMS, podendo representar, em conjunto, mais do que 40% da receita bruta dos serviços de telecomunicações, sendo que a maior parte da carga tributária é representada pelo ICMS (SindiTelebrasil, 2011). Na Tabela 3 está apresentada uma breve descrição de cada um desses tributos e suas respectivas alíquotas:

Tributo	Base de Incidência	Alíquota
PIS – Programa de Integração Social	Faturamento bruto	0,65%
COFINS – Contribuição sobre a remuneração dos empregados e contribuintes individuais	Receita bruta (inclusive receita financeira)	3,00%
FISTEL – Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (composta pela TFI – Taxa de fiscalização da instalação e pela TFF – Taxa de fiscalização do funcionamento)	TFI – montante fixado pela ANATEL e pago no momento de concessão da licença de funcionamento das estações TFF – paga anualmente, correspondendo a 50% da TFI.	N/A
FUST – Fundo de Universalização dos serviços de telecomunicações	Receita bruta mensal da prestação de serviços de telecomunicações	1%
FUNTTEL – Fundo para o desenvolvimento tecnológico para as telecomunicações	Faturamento líquido	0,5%
ICMS – Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços	Valor de venda	Variável, por estado

**Tabela 3: Elaborada pelos autores, com base nas informações do SindiTelebrasil (2011)**

Importante mencionar que a tabela acima não considera todos os tributos, contribuições e encargos a que estão sujeitas as empresas de telecomunicações, entre os quais se encontram, por exemplo, a Contribuição Social e o Imposto de Renda, que incidem sobre o lucro de cada empresa.

## 4. Análise de Dados

Para a realização dessa análise, foram selecionadas as demonstrações financeiras para a data-base de 31/12/2016 para as seguintes empresas:

- Telefônica S.A.;
- Claro Participações S.A. (apesar de não ser uma empresa aberta, é a segunda maior empresa de Telecomunicações do Brasil, com demonstrações financeiras disponíveis);
- Tim Participações S.A.;
- Oi S.A. (apesar da empresa estar em recuperação judicial, em 31/12/2016), a empresa divulgou normalmente suas demonstrações financeiras; e
- Algar Telecom S.A. (apesar de não ser empresa listada em bolsa, é uma empresa aberta, com demonstrações financeiras disponíveis).

Não foram localizadas demonstrações financeiras da Nextel e nem da TD Data. A GVT pertence ao grupo Telefônica e a Oi Móvel e a Telemar ao grupo Oi.

No Brasil, não é permitida a adoção antecipada de nenhuma norma contábil internacional. Portanto, nenhuma das empresas avaliadas já tinha incorporado os requerimentos do CPC 47 em suas demonstrações financeiras, na data-base avaliada. Porém, nessa data-base, algumas empresas já divulgaram os potenciais impactos que a adoção da norma trará em suas demonstrações, de forma qualitativa (isto é, nenhuma das empresas avaliadas apresentou alguma estimativa de impacto em suas divulgações).

A Figura 2 demonstra a situação da receita operacional bruta e líquida, bem como uma alíquota estimada dos impostos sobre a venda das empresas avaliadas:

Tipo de Receita	Em R\$ mil				
	Telefônica	Claro	Tim	Oi	Algar (1)
<b>Receita operacional bruta</b>	<b>65.006.728</b>	<b>45.249.904</b>	<b>22.745.589</b>	<b>45.327.110</b>	<b>3.314.024</b>
Descontos e devoluções	(7.109.485)	(1.350.205)	(1.433.290)	(11.569.757)	-
<b>Venda de mercadorias e serviços</b>	<b>57.897.243</b>	<b>43.899.699</b>	<b>21.312.299</b>	<b>33.757.353</b>	<b>3.314.024</b>
Tributos sobre vendas	(15.388.784)	(11.420.740)	(5.694.886)	(7.760.930)	(769.134)
<b>Receita operacional líquida</b>	<b>42.508.459</b>	<b>32.478.959</b>	<b>15.617.413</b>	<b>25.996.423</b>	<b>2.544.890</b>
<b>Álquota efetiva tributos sobre venda de mercadorias e serviços</b>	<b>26,58%</b>	<b>26,02%</b>	<b>26,72%</b>	<b>22,99%</b>	<b>23,21%</b>

(1) Não está disponível a abertura de descontos e devoluções e tributos sobre vendas.

Figura 2: Análise da receita operacional bruta e líquida das empresas de telecomunicações e alíquota efetiva de tributos sobre a venda (elaborada pelos autores, com base nas demonstrações financeiras das empresas)

Dentre as empresas analisadas, somente a Telefônica e TIM demonstraram uma quebra da receita operacional bruta por natureza de receita, sendo que para a Telefônica e para a TIM, as receitas relacionadas a serviços de telefônica Móvel e Fixa representavam 95% e 94%, respectivamente, sendo que o restante se concentrava na venda de mercadorias e aparelhos. Porém, muitas vezes, venda dos aparelhos são realizadas dentro da venda de pacotes de serviços. Dessa maneira, a mensuração do valor justo de cada componente desses contratos de vários elementos é complexa. Importante mencionar que, conforme melhor explorado a seguir, essa é uma das áreas de potencial impacto na adoção do CPC 47 (IFRS 15) para essas empresas.

Em relação às receitas diferidas, isto é, valores que já foram recebidos dos clientes, mas ainda não foram reconhecidos como receitas, somente a Telefônica, a Tim e a Algar Telecom divulgaram a abertura dos valores, conforme Figura 3 abaixo:

Componentes	Em R\$ mil				
	Telefônica	Claro	Tim	Oi	Algar
Serviços e mercadorias e habilitação	433.823	N/D	716.650	N/D	29.291
Arrendamento mercantil	-	N/D	-	N/D	42.469
Alienação de ativo imobilizado	227.397	N/D	991.750	N/D	-
Programa de fidelização	56.210	N/D	-	N/D	-
Subvenções governamentais	133.300	N/D	117.758	N/D	-
Doação de equipamentos/swap de rede	8.044	N/D	28.932	N/D	-
Outras receitas	82.068	N/D	18.554	N/D	6.193
<b>Total</b>	<b>940.842</b>	<b>100.200</b>	<b>1.873.644</b>	<b>1.855.286</b>	<b>77.953</b>

Figura 3: Composição da receita diferida (passivo) das empresas analisadas (elaborada pelos autores, com base nas demonstrações financeiras das empresas).

Com base na análise da informação obtida, é possível perceber que uma parcela substancial da receita diferida (52% para a Telefônica, 38% para a TIM e para a Algar Telecom) está relacionada à serviços e mercadorias, habilitação e programa de fidelização, áreas que poderão ser afetadas pela adoção do IFRS 15.

Em relação aos potenciais impactos trazidos pela adoção do CPC 47, somente a Telefônica, a Claro e a TIM realizaram uma divulgação um pouco mais detalhada sobre o tema. A OI e a Algar somente mencionaram, em suas notas explicativas, que estão em processo de avaliação do CPC 47 (IFRS 15) e que devido à complexidade da norma, ainda não havia uma avaliação nem de impacto e nem de simulação de valores.

Para as empresas que divulgaram informações, os potenciais impactos apontados são os seguintes:

- a) Contratos com múltiplos elementos (isto é, contratos que combinam serviços de telefonia fixa e/ou móvel, venda de equipamentos ou produtos e Internet) – o CPC 47 determina que sejam separadas as obrigações de desempenho contidas em cada contrato, o preço do contrato como um todo e por fim, que tal preço seja alocado à cada obrigação de desempenho. No entanto, essa alocação deve considerar o preço de mercado independente de cada bem ou serviço que está sendo entregue naquele contrato e posteriormente, os eventuais descontos devem ser alocados considerando a natureza do contrato. No caso dos contratos com múltiplos elementos, onde ocorre a venda de mercadorias, o preço que será alocado à essa venda deve levar em consideração o valor justo (independente) desses produtos. As empresas acreditam que por conta desse fator, uma parcela maior do preço total do contrato, isto é, a receita de venda, terá que ser reconhecida antecipadamente, o que causará uma aceleração da receita em relação aos critérios que são adotados atualmente pelas empresas.
- b) Ativo contratual – nos casos em que a receita tiver sido reconhecida antecipadamente (como a venda de produtos do ponto anterior), mas ainda não tiver sido recebida pelo cliente (já que esses pacotes são recebidos, normalmente, em várias parcelas), levará ao reconhecimento de um ativo contratual no balanço das empresas de telecomunicações. Se for o contrário, isto é, o cliente já tiver efetuado todo o pagamento, mas as obrigações de desempenho ainda não tiverem sido cumpridas, haverá o reconhecimento de um passivo contratual (algo similar a receita diferida que já é reconhecida nos critérios atuais, mas não necessariamente nos mesmos valores);
- c) Custos incorridos para a obtenção dos contratos (comissões de vendas e outras despesas com terceiros) – No critério atual, tais despesas são reconhecidas quando incorridas (normalmente, de acordo com o pagamento). No entanto, o CPC 47 determina que tais custos devem acompanhar o reconhecimento da receita, isto é, devem acompanhar as obrigações de desempenho. Se o reconhecimento da receita ocorrer ao longo do período do contrato, tais despesas serão postergadas, o que fará que se registre um ativo no balanço das empresas, por conta dos pagamentos que foram efetuados.
- d) Concessão de direitos futuros relevantes para os clientes – Nos contratos em que a empresa de telecomunicações já assegura ao cliente o direito de benefícios futuros (tais como descontos na compra de aparelhos ao final do plano vigente), a receita

correspondente à tais direitos será postergada, até que a obrigação de desempenho tenha sido cumprida ou expirada (quando o cliente, por exemplo, não renova o plano ou troca de aparelho). Isso causará a postergação do reconhecimento da receita.

Nenhuma das empresas mensurou impactos, mas todos mencionaram que os impactos descritos acima deverão ter um efeito relevante nas demonstrações financeiras a partir de 01/01/2018.

Considerando os impactos mencionados acima bem como o fato de que a maioria dos tributos que incidem sobre a atividade das empresas de telecomunicações estarem relacionados ao valor da venda do produto ou serviço, do faturamento da empresa (receita bruta) ou do lucro final, em se mantendo os critérios atualmente vigentes na Lei 12.973/2014, acredita-se que tais impactos causarão um aumento relevante na tributação das empresas, no ano da adoção do CPC 47. Essa conclusão decorre do fato de que um dos principais impactos será a aceleração da receita de venda dos produtos incluídos nos contratos de múltiplos elementos, o que causará aumento no faturamento, o que afetará o PIS e COFINS, bem como na base do ICMS, pela alocação de um valor maior ao produto.

Além disso, há a expectativa que os custos na obtenção dos contratos, que hoje são reconhecidos quando incorridos, tenham o seu reconhecimento postergado, o que diminuirá o total de despesas operacionais. Isso levará ao aumento do lucro líquido, o que, atrelado ao aumento das receitas, levará ao crescimento dos IRPJ e da CSLL, tributos que incidem diretamente sobre o lucro das empresas.

## 5. Considerações Finais

Esse estudo procurou responder a seguinte questão de pesquisa: Qual é o potencial impacto (fiscal e contábil) da adoção do CPC 47 nas empresas abertas brasileiras que atuam no setor de telecomunicações?

Para responder a esta pergunta, foram analisadas as demonstrações financeiras das principais empresas do setor de Telecomunicações na data-base 31/12/2016, procurando-se selecionar os elementos mais importantes relacionados ao reconhecimento de receita dessas empresas bem como as divulgações que mencionavam os principais impactos esperados na adoção do CPC 47, a partir de 01/01/2018. Como no Brasil não é permitida a adoção antecipada das normas internacionais de contabilidade, nenhuma das empresas analisadas já havia, de fato, adotado tais requerimentos.

Nem todas as empresas pesquisadas divulgaram os potenciais impactos na adoção do CPC 47, mas as maiores o fizeram. Portanto, não foi possível expandir os achados desse estudo para todas as empresas do ramo de Telecomunicações, embora esse seja um negócio altamente regulamentado, com regras padronizadas e que deveriam ser seguidas de maneira indiscriminada por todas as empresas, independentemente de seu porte ou região de atuação.

Em relação aos impactos fiscais, as conclusões do estudo estão baseadas no fato de que a Lei 12.973/2014 não estabeleceu um tratamento específico para o reconhecimento de receitas, assim como o fez para itens tais como ágio, ajuste a valor presente e valor justo. Sendo assim, é provável que mesmo com a adoção do CPC 47, essa tendência seja mantida, pois as leis brasileiras já fecharam as definições tributárias de quais elementos compõe a receita bruta e para quais tributos esse item das demonstrações financeiras é base de incidência. No entanto, isso não significa que esse não seja um campo de estudos futuros, já que é provável que o

diferimento ou antecipação da receita, em dissonância com o recebimento de caixa das transações, seja um ponto de impacto muito relevante para o desempenho organizacional.

O tema do reconhecimento de receita em relação à tributação é muito vasto e merece um aprofundamento de estudos. Sendo assim, sugere-se que no segmento de Telecomunicações sejam feitos estudos de caso, analisando com maior profundidade o impacto contábil e o decorrente impacto fiscal dentro de uma organização. Além disso, esse estudo pode ser replicado em outros segmentos de negócios, que possam vir a ter impactos relevantes na adoção do CPC 47, tal como empresas de tecnologia, construção ou contratos de longo prazo.

### Referências

- Braga, R. N. (2016). Efeitos da adoção das IFRS sobre o tax avoidance. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal da Bahia. Salvador, Brasil.
- Carvalho, L. N. G. D., & Carmo, C. H. S. D. (2011). Reconhecimento Contábil de Receitas. MOSQUERA, Roberto Quiroga e LOPES, Alexsandro Broedel.(Coords.). Controvérsias Jurídico-Contábeis: Aproximações e Distanciamentos, 3.
- Cordeiro, C. R. M., Nossol, A., Duarte de Lima, D., Pereira dos Passos, L., & Lima Vieira, V. (2013). O Processo De Reconhecimento Da Receita De Acordo Com As Práticas De Contabilidade Do Brasil. Revista Do Conselho Regional Do Paraná, 38(165), 1–28.
- Costa, J. A., da Silva Suzart, J. A., & Acuña, B. C. M. (2013). Consolidação da convergência das normas contábeis brasileiras: uma análise sobre o fim do Regime Tributário de Transição. Revista Brasileira de Contabilidade, (202), 44-57.
- Cova, C. J. G. (2016). Os Impactos da Assimilação da Norma Internacional de Relatório Financeiro (IFRS 15), que Trata do Reconhecimento das Receitas de Contratos com os Clientes, e seus Efeitos Assimétricos nas Demonstrações Financeiras das Empresas Brasileiras. Pensar Contábil, 17(64).
- da Silva, C. L. P. M., dos Santos, M. A. C., Koga, G. H., & Barbosa, R. A. C. (2014). Tributação e Ifrs no Brasil: Alterações na Legislação do IRPJ, da CSLL, do PIS/PASEP e da COFINS, Trazidas Pela Lei Nº 12.973/2014. Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros, 1(1), 393-422.
- Eberhartinger, E., & Klostermann, M. (2007). What if IFRS were a tax base? New empirical evidence from an Austrian perspective. Accounting in Europe, 4(2), 141-168.
- Editora Abril (2017). Revista Exame: melhores & maiores. São Paulo, SP: Autor
- Ernest & Young. (2014). Uma análise detalhada da nova norma para reconhecimento de receitas.
- Ernest & Young. (2015). The new revenue recognition standard - technology, (January).
- Falcão, D. F., Pinto, L. J. S., & Niyama, J. K. (2014). Reconhecimento da Receita de Venda Imobiliária: Um Estudo das Maiores S/A's Brasileiras no Mercado Residencial. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, 19(1), 24-41.
- GEDEC - Grupo de Estudos em Direito e Contabilidade (2014). Apresentação Prof. Eliseu Martins sobre Reconhecimento das Receitas. Recuperado de:



[http://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/GEDEC/04.30.2014e.apresentacao\\_-\\_conceito\\_receita\\_-\\_eliseu\\_martins.pdf](http://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/arquivos/GEDEC/04.30.2014e.apresentacao_-_conceito_receita_-_eliseu_martins.pdf)

Haverals, J. (2007). IAS/IFRS in Belgium: Quantitative analysis of the impact on the tax burden of companies. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 16(1), 69-89.

Hendriksen, E. S., & Van Breda, M. F. (1999). *Teoria da contabilidade*; tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 277-297.

IASB. (2016). IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers. IFRS Green Book 2016 Part A, A729–A794.

ICPC 02 - Contrato de Construção do Setor Imobiliário. Recuperado de: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Interpretacoes/Interpretacao?Id=11>

IUDÍCIBUS, S. D. (2010). *Contabilidade introdutória (Atualizada de acordo com as Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09)*. São Paulo. Atlas.

KPMG (2016). Grupo de Estudos em Direito e Contabilidade. Recuperado de <https://home.kpmg.com/br/pt/home/insights/2016/08/business-magazine-38/bm38-mudancas-em-receitas-de-contratos.html>

Lei nº 12.973, de 13 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.

Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências.

Madeira, F. L., & JUNIOR, J. V. D. C. (2016). Características dos tributos diferidos nas companhias abertas brasileiras após a adoção das IFRS. *Revista Contabilidade e Controladoria*, 8 (3).

Matsumoto, G. U. (2011). *Ifrs e neutralidade tributária: a experiência brasileira no setor de telecomunicações*. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia

Mifano, F; Diniz, R. M. P. Lei nº 12.973/14: um marco na tributação corporativa (2015). Recuperado de: <http://jota.uol.com.br/lei-12-97314-primeira-pagina-de-um-novo-livro>.

Minatel, J.A. (2005). *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. 2005. 331 f. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, Brasil

Mott, A. M. B., & Sanches, S. L. R. Quebra de Paradigmas na Pesquisa Contábil: Oportunidade para Compreender a IFRS 15 (2017). Congresso Anpcont. Recuperado de: <http://congressos.anpcont.org.br/xi/anais/files/2017-05/cue824.pdf>

Nobes, C., & Schwencke, H. R. (2006). Modelling the links between tax and financial reporting: A longitudinal examination of Norway over 30 years up to IFRS adoption. *European Accounting Review*, 15(1), 63-87.

Pirollo, G. M., Santos, E. O., Sanches, S. L. R., & Gonçalves, M. N. O (2016). *Ifrs 15 no Reconhecimento das Receitas em Empresas de Construção Civil Listadas Na Bm&Fbovespa*.

Congresso Anpcont. Recuperado de <http://congressos.anpcont.org.br/x/anais/files/2016-05/cue266.pdf>

Pronunciamento técnico CPC 17 (2012). Contratos de Construção. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=48>

Pronunciamento técnico CPC 30 (2012). Receitas. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=61>

Pronunciamento técnico CPC 47 (2016). Receita de Contratos com Clientes. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=105>

Pronunciamento técnico CPC PME (2009). Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas com Glossário de Termos. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=79>

Silva, C. L. P. M. da, Santos, M. A. C. dos, Koga, G. H., & Barbosa, R. A. C. (2014). Tributação e Ifrs No Brasil: Alterações Na Legislação Do Irap, Cslr, Pis/Pasep E Da Cofins, Trazidas Pela Lei No 12.973/2014. Revista Da Receita Federal, 393–422.

Tavares, T. N. (2016). A implementação do IFRS 15 no Brasil: análise das mudanças nos processos e controles internos para reconhecimento da receita nos contratos de construção. Dissertação de Mestrado. Universidade Presbiteriana Mackenzie. São Paulo, Brasil.

Toledo, R., & Bianchi, M. (2016). Reconhecimento e divulgação de receitas: uma análise da aderência ao CPC 30 pelas empresas pertencentes aos setores de maior representatividade no índice Bovespa. Revista Mineira de Contabilidade, 17(2), 5–18.