



Receita de Contrato com Cliente Aspectos contábeis

Procedimento Atualizado: Em face da publicação da Norma Brasileira de Contabilidade Revisão CFC nº 16/2022, e da Resolução CVM nº 176/2022 (DOU 1 de 26.12.2022), este procedimento foi atualizado. Tópico atualizado: 6. ALCANCE.

Resumo: Este procedimento aborda as disposições constantes do Pronunciamento Técnico CPC 47 - Receita de Contrato com Cliente, que revogou o Pronunciamento Técnico CPC 17 - Contratos de Construção e CPC 30 - Receitas e criou um modelo único para o reconhecimento de receitas com contratos de clientes.

1. QUADRO SINÓTICO

O Pronunciamento Técnico [CPC 47](#) - Receita de Contrato com Clientes revogou o Pronunciamento Técnico [CPC 17](#) - Contratos de Construção e [CPC 30](#) - Receitas e criou um "modelo único" para o reconhecimento de receitas com contratos com clientes. No quadro sinótico a seguir, apresentamos os principais aspectos contábeis e tributários relacionados ao tema e, no texto, uma descrição geral sobre o assunto:

Fundamentação legal	Pronunciamento Técnico CPC 47 ; NBC TG 47 ; Resolução CVM nº 116/2022 ; Instrução Normativa RFB nº 1.753/2017 , Anexo IV ; NBC - Revisão nº 4 de 2019.
Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)	Órgão encarregado de traduzir, interpretar e adequar o conteúdo das Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS) ao universo contábil brasileiro. Ele emite os Pronunciamentos Contábeis, e os órgãos reguladores, como, por exemplo, Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e outros recebem essas normas e as divulgam ao mundo contábil.
Pronunciamento Técnico CPC 47	Tem por objetivo estabelecer os princípios que a empresa deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente.

Obrigatoriedade	Aplicável a todas as empresas no momento do reconhecimento de receitas de contrato com clientes.
Quando reconhecer a receita	O CPC 47 determina que a empresa somente deve reconhecer receitas quando houver a "transferência do controle ao cliente" de bens ou serviços prometidos. Isso significa que, se os critérios não forem atendidos, não há que se falar em reconhecimento de uma receita, e, sim, de um passivo.
Vigência e aplicação	As empresas precisarão se adequar às exigências do CPC 47 a contar de 1º.01.2018. Porém, como os impactos poderão ser variáveis e, dependendo do tipo de negócio, todas as empresas devem se preparar antecipadamente para a sua aplicação. Assim, a empresa deve aplicar esse CPC para períodos anuais iniciados em, ou após, 1º.01.2018.
Períodos de transição	Os requisitos de transição estão previstos nos itens C3 a C8A do CPC 47 .
Efeitos tributários	O CPC 47 trouxe critérios contábeis diferentes daqueles do Fisco para o reconhecimento de receita de contrato com clientes. Para não afetar a apuração do IRPJ, da CSL, da contribuição para PIS-Pasep e Cofins, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) publicou a Instrução Normativa RFB nº 1.753/2017 , estabelecendo regras de neutralidade em relação à base de cálculo desses tributos federais.

2. INTRODUÇÃO

Com a adesão às Normas Internacionais de Contabilidade (IFRS), a contabilidade brasileira vem passando por muitas transformações. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), órgão encarregado de traduzir, interpretar e adequar seu conteúdo ao universo contábil brasileiro, emite os Pronunciamentos Contábeis; e os órgãos reguladores, como, por exemplo, Comissão de Valores Mobiliários (CVM), Conselho Federal de Contabilidade (CFC) e outros, recepcionam essas normas e as divulgam ao mundo contábil.

Dentre as novas normas, destaca-se a IFRS 15, que, no Brasil, foi traduzida no Pronunciamento Técnico [CPC 47](#), recepcionado no âmbito da CVM, por meio da Resolução CVM nº [116/2022](#), e, no âmbito do CFC, por meio da [NBC TG 47](#). Essa nova norma contábil, válida para os exercícios iniciados a contar de 1º.01.2018, cria um modelo único

para o reconhecimento de receitas com contrato de clientes. Com isso, haverá um distanciamento entre o resultado fiscal e o resultado contábil.

As empresas devem rever os novos conceitos contábeis de reconhecimento e mensuração de receitas previstas no [CPC 47](#) e ficar atentas aos procedimentos para anular os efeitos que contemplem modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis. A Instrução Normativa RFB nº [1.753/2017](#) dispõe sobre o assunto. O objetivo da norma é estabelecer os princípios que a empresa deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente.

Sua finalidade é tratar do reconhecimento de receitas oriundas de vendas de mercadorias, de produtos acabados, de prestação de serviços e de royalties relacionados com licenças de propriedade industrial. Enfim, trata-se de uma norma de receita conjunta com os seguintes propósitos:

- a) aperfeiçoar a comparabilidade das práticas utilizadas para o reconhecimento de receitas entre os segmentos;
- b) conceder uma estrutura mais consistente para abordar questões sobre reconhecimento de receitas;
- c) solucionar algumas deficiências percebidas nas normas que tratavam sobre o reconhecimento de receitas ([CPC 17](#) - Contratos de Construção e [CPC 30](#) - Receitas);
- d) conceder informações mais úteis para os usuários das demonstrações contábeis com base em novas exigências de divulgações; e
- e) reduzir de forma substancial o volume de normas e interpretações sobre o assunto.

Com o [CPC 47](#) , a empresa somente poderá reconhecer receitas quando houver a "transferência do controle ao cliente" de bens ou serviços prometidos. O item 9 do [CPC 47](#) estabelece os critérios que devem ser atendidos para o reconhecimento da receita. Se o contrato com o cliente não atender a esses critérios, a empresa deve continuar a avaliar o contrato para determinar se os critérios do item 9 do [CPC 47](#) serão atendidos posteriormente. Isso significa que, se os critérios não forem atendidos, não há que se falar no reconhecimento de uma receita, e, sim, de um passivo.

Um contrato com cliente gera direito e obrigações recíprocos. O item 10 do [CPC 47](#) define contrato como um acordo entre duas ou mais partes que cria direitos e obrigações exigíveis. A exigibilidade dos direitos e obrigações em contrato é matéria legal. O contrato pode ser escrito, verbal ou sugerido pelas práticas usuais de negócios da empresa. Em um contrato de compra e venda, por exemplo, a empresa tem o direito de receber o dinheiro e tem a obrigação de entregar a mercadoria. As áreas de telecomunicações, tecnologia da informação,

construção civil, engenharia e imobiliária, dentre outras, por exemplo, são algumas das atividades que irão ter relevantes impactos com relação à aplicação do [CPC 47](#).

Neste texto, não pretendemos esgotar o assunto por se tratar de uma mudança radical e significativa no reconhecimento de receitas. Portanto, apresentamos, inicialmente, os aspectos gerais para o reconhecimento de receitas e, oportunamente, voltaremos ao assunto para abordar as particularidades em relação a um tema específico.

3. INÍCIO DA VIGÊNCIA

As empresas precisarão se adequar às exigências do [CPC 47](#) a contar de 1º.01.2018. Porém, como os impactos poderão ser variáveis e, dependendo do tipo de negócio, todas as empresas devem se preparar antecipadamente para a sua aplicação. Assim, a empresa deve aplicar esse CPC para períodos anuais iniciados em, ou após, 1º.01.2018.

4. PERÍODO DE TRANSIÇÃO

Os requisitos de transição estão previstos nos itens C3 a C8A do [CPC 47](#). A data da aplicação inicial é o início do período das Demonstrações Contábeis em que a empresa aplica o [CPC 47](#) pela primeira vez. O contrato concluído é um contrato pelo qual a empresa transferiu todos os bens ou serviços identificados de acordo com o [CPC 17](#) - Contratos de Construção, com o [CPC 30](#) - Receitas e com as respectivas interpretações técnicas.

A empresa deve aplicar o [CPC 47](#) utilizando um dos seguintes métodos:

- a) retrospectivamente, a cada período anterior, apresentado de acordo com o [CPC 23](#) - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, sujeito aos expedientes práticos descritos no item C5 do [CPC 47](#); ou
- b) retrospectivamente, com efeito cumulativo da aplicação inicial do [CPC 47](#), reconhecido na data da aplicação inicial de acordo com os itens C7 e C8 da referida norma. Não obstante os requisitos do item 28 do [CPC 23](#) - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro, quando o [CPC 47](#) for aplicado pela primeira vez, a empresa precisa somente apresentar as informações quantitativas exigidas pelo item 28(f) do [CPC 23](#) para o período anual imediatamente precedente ao primeiro período anual ao qual deve ser aplicado o [CPC 47](#) (período imediatamente precedente) e somente se a empresa aplicar [CPC 47](#) retrospectivamente de acordo com o item C3 (a). A empresa pode também apresentar essas informações em relação ao período atual ou a períodos comparativos anteriores, mas não está obrigada a fazê-lo.

5. OBJETIVO

O objetivo do [CPC 47](#) é estabelecer os princípios que a empresa deve aplicar para apresentar informações úteis aos usuários de demonstrações contábeis sobre a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contrato com cliente.



Isso significa que a empresa deve reconhecer receitas para descrever a transferência de bens ou serviços prometidos a clientes no valor que reflita a contraprestação à qual a empresa espera ter direito em troca desses bens ou serviços. No entanto, o [CPC 47](#) pretende trazer maior detalhamento para as operações mais complexas, melhor comparabilidade entre 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.

6. ALCANCE

A empresa deve aplicar o [CPC 47](#) a todos os contratos com clientes, exceto os seguintes:

- a) trocas de ativos não monetários entre empresas do mesmo ramo e na mesma linha de negócios para facilitar as vendas a clientes ou clientes potenciais;
- b) contratos de arrendamento dentro do alcance do [CPC 06](#) - Operações de Arrendamento Mercantil;
- c) contratos de seguro dentro do alcance do [CPC 50](#) - Contratos de Seguro. Contudo, uma entidade pode escolher aplicar este Pronunciamento a contratos de seguro que têm como finalidade principal a prestação de serviços por uma taxa fixa de acordo com o item 8 do mencionado CPC; e
- d) instrumentos financeiros e outros direitos ou obrigações contratuais dentro do alcance do [CPC 48](#) - Instrumentos Financeiros, do [CPC 36](#) - Demonstrações Consolidadas, do [CPC 19 \(R2\)](#) - Negócios em Conjunto, do [CPC 35 \(R1\)](#) - Demonstrações Separadas e do [CPC 18 \(R2\)](#) - Investimento em Coligada, em Controlada e em Empreendimento Controlado em Conjunto.

6.1 Exemplo - Troca de ativos não monetários entre empresas do mesmo ramo

A empresa "A" e a empresa "B" atuam no ramo de comercialização de algodão e ambas têm estabelecimentos/depósitos em todas as capitais brasileiras. A empresa "A" precisa entregar 100 kg de algodão a um cliente, mas não tinha esse produto em estoque no momento. Para que pudesse cumprir o contrato, a empresa "A" fez um acordo com a empresa "B", e essa última entregaria os 100 kg de algodão ao cliente da empresa "A". Posteriormente, a empresa "A" irá transferir a mesma quantidade de produtos para a empresa "B".

Como se observa, a operação caracteriza uma troca de ativos não monetários e não tem substância comercial e, portanto, não está no escopo do [CPC 47](#). Conclui-se que a empresa "A" comprou 100 kg de algodão da empresa "B" e, concomitantemente, também vendeu 100 kg de algodão para a empresa "B". Como as empresas "A" e "B" são do mesmo ramo de atividade, o que houve foi uma troca de mercadorias (itens não monetários) com o objetivo de facilitar a operação com o cliente.

7. NORMAS REVOGADAS PELO CPC 47

O Pronunciamento Técnico [CPC 47](#) substitui os seguintes pronunciamentos e interpretações técnicas:

- a) [CPC 17](#) - Contratos de Construção (IAS 11);
- b) [CPC 30](#) - Receitas (IAS 18);
- c) [ICPC 02](#) - Contrato de Construção do Setor Imobiliário (IFRIC 15);
- d) [ICPC 11](#) Recebimento em Transferência de Ativos dos Clientes (IFRIC 18);
- e) Interpretação A - Programa de Fidelidade com o Cliente (IFRIC 13), anexa ao [CPC 30](#) ;
e
- f) Interpretação B - Receita - Transação de Permuta Envolvendo Serviços de Publicidade, anexa ao [CPC 30](#) .

Nota

O CPC PME - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas - NBC TG 1000 (R1) não foi revogado e continua em vigor para as pequenas e médias empresas (PME).

8. IMPACTOS NAS EMPRESAS

Na essência, diversos aspectos do [CPC 30](#) (Receitas) foram mantidos nos requerimentos do [CPC 47](#). Porém, os novos requisitos do [CPC 47](#) são mais detalhados e podem trazer impactos relevantes na aplicação pelas empresas. No quadro a seguir, apresentamos os principais impactos, que, a contar de 1º.01.2018, influenciarão diversas atividades com a nova forma de reconhecimento de receitas.

RECONHECIMENTO DA RECEITA NO MOMENTO EM QUE SE TRANSFEREM OS BENS E SERVIÇOS AOS CLIENTES

<p>Trata-se de uma mudança relevante trazida pelo CPC 47 . Unifica o conceito do que é um contrato e estabelece as etapas a serem seguidas no processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação de uma receita.</p>	<p>São 5 (cinco) as etapas:</p> <ol style="list-style-type: none">1 - identificação do contrato;2 - identificação da obrigação de performance;3 - determinação do preço da transação;4 - alocação do preço da transação; e5 - reconhecimento da receita.
---	--

RECONHECIMENTO DA RECEITA AO LONGO DO TEMPO OU EM UM MOMENTO ESPECÍFICO NO TEMPO

<p>Para aplicar os novos critérios, a empresa precisará avaliar a natureza das suas obrigações de performance e efetuar uma revisão detalhada dos termos contratuais vigentes.</p>	<p>Atividade imobiliária: a empresa deverá rever se a receita será reconhecida ao longo do tempo de construção do imóvel ou em um momento específico do tempo, ou seja, quando o bem estiver pronto.</p>
--	--

CONTRAPRESTAÇÃO COM MÚLTIPLOS ELEMENTOS, CONTRAPRESTAÇÃO VARIÁVEL OU LICENÇAS

<p>No CPC 30 , não havia item específico sobre esses novos elementos trazidos pelo CPC 47 e que poderão trazer impactos significativos para as empresas. Em relação às transações com múltiplos elementos, poderá haver a aceleração ou o diferimento da receita quando comparado ao critério determinado anteriormente pelo CPC 30 .</p>	<p>O CPC 47 introduz novas estimativas e limites que apresentam alto grau de julgamento, o que pode afetar o valor e/ou o momento de reconhecimento de receita.</p>
---	---

ABORDAGEM GERENCIAL E TRANSPARÊNCIA DAS INFORMAÇÕES

A contabilidade está direcionada aos usuários externos, trazendo-a a uma abordagem mais gerencial e de maior transparência de informações.

IMPACTOS TRIBUTÁRIOS

<p>Reconhecimento da receita: a forma e o momento do reconhecimento da receita, segundo os preceitos do CPC 47, serão diferentes do que estabelece o Fisco, por meio da Lei nº 12.973/2014. Com isso, e conforme dispõe o art. 58 dessa lei, poderá existir impacto tributário significativo para as empresas, principalmente na determinação da base de cálculo do IRPJ, da CSL, do PIS-Pasep e da Cofins. Nesse caso, as organizações deverão rever todo o processo contábil e fiscal para minimizar seus efeitos. Os ajustes serão controlados por meio de subcontas e na parte B do e-Lalur/e-Lacs.</p>	<p>O art. 58 da Lei nº 12.973/2014 dispõe que a modificação ou a adoção de métodos e critérios contábeis, por meio de atos administrativos emitidos com base em competência atribuída em lei comercial, que sejam posteriores à publicação desta Lei, não terá implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. As regras para a neutralização dos reflexos que impliquem mudança ou novos critérios de reconhecimento de receita, custos e despesas constam das Instruções Normativas RFB nºs 1.700, 1.753 e 1.771/2017.</p>	<p>Contrato com o cliente versus emissão da nota fiscal: a partir da vigência do CPC 47, o contrato firmado entre as partes é a fonte de dados para o reconhecimento da receita, e não mais a emissão do documento fiscal propriamente dito. Nesse caso, segundo a norma contábil, a essência prevalece sobre a forma.</p>
---	--	--

9. RECONHECIMENTO DA RECEITA

A empresa somente poderá reconhecer a receita quando houver a transferência do controle de bens e serviços prometidos ao cliente em um momento que reflita a contraprestação a que a empresa espera ter direito em troca desses bens e serviços. Assim, o reconhecimento da receita é feito com base na satisfação da obrigação de performance da empresa, a qual ocorre quando o "controle" de um bem ou serviço é transferido ao cliente.

Mudanças relevantes trazidas pelo [CPC 47](#) são 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.

Esse processo envolve cinco etapas:

- Etapa 1: identificar o contrato;
- Etapa 2: identificar a obrigação de performance;
- Etapa 3: determinar o preço da transação;
- Etapa 4: alocar o preço da transação; e

- Etapa 5: reconhecer a receita.

Os impactos na aplicação das etapas desse processo tendem a variar conforme o setor de atuação da empresa, sendo que, em algumas delas, poderá haver alterações significativas na tempestividade e no montante da receita a ser reconhecida.

9.1 Exemplo 1 - Pagamento antecipado

A Empresa X atua no ramo de piscicultura. Ela produz peixes tanto para alimentação quanto decorativos para aquários. A Empresa X firmou um contrato com a Empresa Y para vender peixes decorativos que ainda não nasceram. A Empresa Y pagou para a Empresa X o montante de R\$ 30.000,00. A empresa X não tem ideia de quando, nem quantos peixes irão ser produzidos e também não sabe se terá direito a essa importância.

Como se observa, o contrato firmado não atende aos critérios exigidos pelo item 9 do [CPC 47](#). Assim, enquanto os requisitos não forem satisfeitos, a Empresa X deverá registrar a importância de R\$ 30.000,00 no passivo como obrigação para com a empresa Y. A entidade deve contabilizar os efeitos de um contrato com um cliente que esteja dentro do alcance do [CPC 47](#) somente quando todos os critérios previstos no item 9 dessa norma forem atendidos.

9.2 Exemplo 2 - Cliente não honra o pagamento

A alta probabilidade de o cliente não honrar o pagamento é um fator que pode impedir o reconhecimento da receita. É o caso, por exemplo, do setor imobiliário, em que os índices de inadimplência são elevados.

9.2.1 Etapa 1 - Identificação do contrato

A empresa deve contabilizar os efeitos de um contrato com seu cliente somente quando todos os critérios a seguir forem atendidos:

- a) ambas as partes estiverem de acordo com o contrato (por escrito, por via oral ou de acordo com outras práticas comerciais usuais);
- b) ambas as partes se comprometerem em cumprir as obrigações contratuais;
- c) os direitos de ambas as partes estiverem claramente identificados;
- d) houver segurança nos termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos;
- e) o contrato tiver valor comercial (ou seja, espera-se que o risco, a época ou montante dos fluxos de caixa futuros da empresa mudem com o resultado do contrato); e
- f) a empresa receba (o que é provável) a remuneração a que tem direito em troca de bens ou serviços transferidos ao cliente.

Quando o contrato com o cliente não atender a esses critérios e a empresa receber uma contraprestação do cliente, ela deverá reconhecer a contraprestação recebida como receita somente quando qualquer uma das seguintes hipóteses a seguir tiver ocorrido:

- a) a empresa não possuir obrigações restantes de transferir bens ou serviços ao cliente e a totalidade da contraprestação prometida pelo cliente tiver sido recebida pela empresa e não for restituível; ou
- b) o contrato tiver sido rescindido e a contraprestação recebida do cliente não for restituível.

Caso haja modificação no escopo ou o preço (ou ambos) de seus contratos, acordada pelas partes, a empresa deverá verificar se a modificação gera um novo contrato ou se ela é contabilizada como parte do contrato já existente.

Assim, para ser reconhecido, um contrato deve:



9.3 Exemplo 3 - Quando há segurança nos termos de pagamento para os bens ou serviços a serem transferidos

Em 1º.12.20x1, a Empresa Comercial Mi Roma Ltda. vendeu e transferiu para Cia. Lâmina S/A um imóvel registrado no seu Ativo Imobilizado. Como o preço do bem somente seria definido em índice a ser divulgado em jan.20x2, conforme acordado em contrato, o valor do imóvel não foi estimado, nem contabilizado em receita no Balanço Patrimonial encerrado no dia 31.12.20x1 devido ao fato de que inexistiu definição das condições de pagamento na data do Balanço Patrimonial.

9.4 Exemplo 4 - O contrato deve ter substância comercial

A Empresa Alfa Ltda. firmou um contrato de venda a prazo de mercadorias com a Empresa Beta Ltda. Nessa operação, há o risco de que Alfa não venda para Beta, porém, com a transferência da mercadoria para a compradora, esse risco se desfez e espera-se que haja geração de fluxo de caixa para a entidade vendedora.

9.4.1 Etapa 2 - Identificação da obrigação de performance

A empresa deve identificar as obrigações de performance previstas no contrato e se elas são ou não distintas. Se os bens ou serviços prometidos fornecidos forem distintos, as obrigações de performance deverão ser contabilizadas separadamente.

Os contratos são distintos quando é possível que o cliente obtenha o benefício econômico individualmente por meio de recursos prontamente disponíveis ou quando for possível

identificar no contrato a transferência individual dos bens ou serviços. A entidade deve amarrar bem a obrigação de performance dos contratos junto ao cliente. Isso será um fator determinante para permitir o reconhecimento de receita.

9.5 Exemplo 5 - Desmembramento de contrato de construção

O Governo abre três licitações com propostas separadas para a construção de um aeroporto, uma pista de pouso auxiliar e uma alça para acesso de embarque/desembarque. A construtora "A" envia três propostas individuais para cada um dos projetos. Ao ganhar a licitação, é assinado um só contrato com o Governo. Nesse caso, segundo o item 26 do [CPC 47](#), apesar de o contrato firmado com o Governo ser um só para a construção das três obras, a construtora "A" deverá contabilizar cada um dos projetos em separado.

9.6 Exemplo 6 - Desmembramento de contrato de prestação de serviços

Uma empresa de Tecnologia da Informação (TI) desenvolve softwares. No contrato assinado com a Empresa "B", ela se compromete a:

- a) transferir a licença do software;
- b) instalar o software;
- c) fornecer atualizações eventuais (não especificadas); e
- d) prover suporte técnico por 3 anos (presencial, on-line e por telefone).

A referida empresa de TI vende separadamente a licença, a instalação e o suporte técnico. A instalação inclui a adaptação das telas para diferentes usuários (financeiro, administrativo, contabilidade, compras, etc.). O software é funcional mesmo sem as atualizações e sem o suporte técnico. Porém, a instalação é um tipo de serviço que pode ser feito por outras empresas e não modifica significativamente o software. Também nesse caso, segundo o item 26 do [CPC 47](#), apesar de o contrato firmado com a empresa "B" ser um só para o desenvolvimento do software, a empresa de TI deverá contabilizar cada um dos projetos em separado.

Etapa 3 - Determinação do preço da transação

O preço da transação é o montante fixo ou variável que a empresa espera obter em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente. Exclui as quantias cobradas em nome de terceiros (por exemplo, impostos sobre vendas). A contraprestação prometida em contrato com o cliente pode incluir valores fixos, valores variáveis ou ambos. Assim, a empresa deve considerar os termos do contrato e suas práticas de negócios usuais para determinar o preço da transação.

Contraprestação variável

É uma das novidades do [CPC 47](#). O preço (ou a contrapartida) de um contrato pode variar pela existência de descontos, rebates, reembolsos, créditos, concessões, incentivos, bônus

por performance, penalidades e outros itens similares. Também poderá variar por parcela contingente (que depende de eventos futuros).

A estimativa da parcela variável de uma contrapartida de um contrato pode ser realizada utilizando um dos seguintes métodos:

- a) valor esperado: corresponde à soma dos valores possíveis ponderadas pelas probabilidades. Pode ser apropriado quando há um grande número de contratos com características similares;
- b) valor mais provável: corresponde ao valor que individualmente é o mais provável dentre um conjunto de valores possíveis. Pode ser o método adequado quando um contrato tem dois desenlaces possíveis (por exemplo, atingir ou não atingir um bônus por performance).

9.7 Exemplo 7 - Devolução de mercadorias

Em alguns contratos, a empresa transfere o controle do produto ao cliente e também concede a ele o direito de devolver o produto por diversas razões (como, por exemplo, por insatisfação com o produto) e receber qualquer combinação a seguir:

- a) reembolso total ou parcial de qualquer contraprestação paga;
- b) crédito que possa ser aplicado contra valores devidos, ou que serão devidos, à empresa; e
- c) outro produto em troca.

Nesse caso, a empresa deve reconhecer um "passivo de desembolso" para vendas sujeitas à devolução. A remuneração que não seja por meio de dinheiro (imóvel, por exemplo), incluída no preço da transação, deve ser avaliada pelo "valor justo". Se a empresa não puder estimar, razoavelmente, o "valor justo" da contraprestação não monetária, ela deve mensurar a contraprestação indiretamente por referência ao preço de venda individual dos bens ou serviços prometidos ao cliente (ou classe de clientes) em troca da contraprestação. Então, vejamos:

A empresa Beta Ltda., que atua no ramo do comércio varejista de mercadorias, apresentou as seguintes premissas:

- a) em 20x1, vendeu R\$ 100.000,00 (CMV - R\$ 60.000,00);
- b) em 20x2, vendeu R\$ 200.000,00 (CMV - R\$ 120.000,00);
- c) as vendas efetuadas em 20x1 por R\$ 20.000,00 com CMV de R\$ 15.000,00 foram devolvidas em 20x2;
- d) a empresa Beta Ltda. já esperava que parte das vendas efetuadas em 20x1 seria devolvida em 20x2;
- e) aplicam-se, nesse caso, os itens B20 a B27 do [CPC 47](#).

Apresentamos, no quadro a seguir, para fins de comparação, os lançamentos contábeis e a correspondente Demonstração de Resultado do Exercício (DRE), efetuados com base na legislação contábil e fiscal (antes do [CPC 47](#)) e a vigente.

Lançamentos Contábeis em 20x1				
	Conforme legislação tributária e critérios contábeis anteriores CPC 47		Conforme CPC 47 (itens B20 a B27), sem considerar os ajustes fiscais (Instrução Normativa RFB nº 1.753/2017)	
Vendas 20x1	D - Bancos (AC) 100.000,00	R\$	D - Bancos (AC) 100.000,00	R\$
	C - Receita Bruta (RE) 100.000,00	R\$	C - Obrigações de Restituição (PC) R\$ 20.000,00	
			C - Receita Bruta (RE) 80.000,00	R\$
Baixa do estoque	D - CMV (RE) 60.000,00	R\$	D - CMV (RE) 45.000,00	R\$
	C - Estoques (AC) 60.000,00	R\$	D - Ativo de Devolução (AC) R\$ 15.000,00	
			C - Estoques (AC) R\$ 60.000,00	
DRE em 20x1.	Receita Bruta 100.000,00	R\$	Receita Bruta 80.000,00	R\$
	(-) CMV 60.000,00)	(R\$	(-) CMV 45.000,00)	(R\$
	= Lucro Bruto 40.000,00*	R\$	= Lucro Bruto 35.000,00*	R\$
(*) Os registros contábeis apresentam uma diferença no resultado líquido de R\$ 5.000,00 (Receita bruta R\$ 20.000,00 e CMV R\$ 15.000,00).				

Lançamentos Contábeis em 20x2				
	Conforme legislação tributária e critérios contábeis anteriores ao CPC 47		Conforme CPC 47 (itens B20 a B27), sem considerar os ajustes fiscais (Instrução Normativa RFB nº 1.753/2017)	
Vendas 20x2	D - Bancos (AC) 200.000,00	R\$	D - Bancos (AC) 200.000,00	R\$
	C - Receita Bruta (RE) 200.000,00	R\$	C - Receita Bruta (RE) 200.000,00	R\$

Baixa do estoque	D - CMV (RE) R\$ 120.000,00 C - Estoques (AC) R\$ 120.000,00	D - CMV (RE) R\$ 120.000,00 C - Estoques (AC) R\$ 120.000,00
Devolução das mercadorias vendidas em 20x1	D - Devolução de Vendas (RE) R\$20.000,00 C - Bancos (AC) R\$ 20.000,00	D - Obrigações de Restituição (PC) R\$20.000,00 C - Bancos (AC) R\$ 20.000,00
Retorno das mercadorias ao estoque	D - Estoques (AC) R\$ 15.000,00 C - CMV (RE) R\$ 15.000,00	D - Estoques (AC) R\$ 15.000,00 C - Ativo de Devolução (AC) R\$ 15.000,00
DRE em 20x2	Receita Bruta R\$ 200.000,00 (-) Devolução Vendas (R\$ 20.000,00) = Receita líquida R\$ 180.000,00 (-) CMV (R\$ 105.000,00) = Lucro Bruto R\$ 75.000,00*	Receita Bruta R\$ 200.000,00 (-) CMV (R\$ 120.000,00) = Lucro Bruto R\$ 80.000,00*
(*) Os registros contábeis apresentam uma diferença no resultado líquido de R\$ 5.000,00 (Devolução de vendas R\$ 20.000,00 e CMV R\$ 15.000,00).		

Nota

A diferença entre o reconhecimento da receita pelo critério contábil e o fiscal não foi tratada neste texto. Posteriormente, em procedimento específico, abordaremos o assunto.

9.8 Contraprestação não monetária

Trata-se de outra novidade do [CPC 47](#). Para determinar o preço de transação para contratos nos quais o cliente promete contraprestação na forma que não seja pagamento em dinheiro, a empresa deve mensurar a contraprestação não monetária (ou promessa de contraprestação não monetária) pelo valor justo. Quando os bens ou serviços forem objeto de troca ou de permuta, por bens ou serviços que sejam de natureza e valor similares, a troca não será vista como uma transação que gera receita. Por outro lado, quando os bens são vendidos ou os serviços são prestados em troca de bens ou serviços similares, tais trocas são vistas como transações que geram receita.

Nesses casos, a receita deve ser mensurada pelo valor justo dos bens ou serviços recebidos, ajustados pela quantia transferida em caixa ou equivalentes de caixa. Quando o valor justo dos bens ou serviços recebidos não pode ser mensurado com confiabilidade, a receita deve ser mensurada utilizando-se como parâmetro o valor justo dos bens ou serviços entregues, ajustado pelo valor transferido em caixa ou equivalentes de caixa.

9.9 Existência de componente de financiamento significativo no contrato

Ao determinar o preço da transação, a empresa deve ajustar o valor prometido da contraprestação para refletir os efeitos do valor do dinheiro no tempo se a época dos pagamentos pactuada pelas partes do contrato (seja expressa ou implicitamente) fornecer ao cliente ou à empresa um benefício significativo de financiamento da transferência de bens ou serviços ao cliente. Nessas circunstâncias, o contrato contém componente de financiamento significativo. Componente de financiamento significativo pode existir, independentemente se a promessa de financiamento é expressamente declarada no contrato ou implícita pelos termos de pagamento pactuados pelas partes do contrato.

9.9.1 Exemplo

A Empresa ABC tem por prática comercial vender a longo prazo. O prazo médio de recebimento das vendas a prazo é de 18 meses. Os juros, em torno de 6% ao ano, estão embutidos no preço de venda.

A empresa ABC está obrigada a ajustar a valor presente o valor prometido da contraprestação para refletir os efeitos do valor do dinheiro no tempo?

Resposta:

Conforme o item 60 do [CPC 47](#), a empresa somente deve ajustar o montante prometido de remuneração para os efeitos do valor temporal do dinheiro se no momento de pagamento acordado pelas partes no contrato (seja expressa ou implicitamente) fornecer ao cliente um benefício significativo de financiamento na transferência de bens ou serviços ao cliente.

O objetivo, ao ajustar o valor prometido da contraprestação para um componente de financiamento significativo, é que a empresa reconheça receitas pelo valor que reflita o preço que o cliente teria pago pelos bens ou serviços prometidos se o cliente tivesse pago à

vista por esses bens ou serviços quando (ou à medida que) foram transferidos ao cliente (ou seja, o preço de venda à vista). Por outro lado, o item 21 do [CPC 12](#) - Ajuste a Valor Presente, diz "Sim", ou seja, a empresa deve ajustar o montante prometido de remuneração a valor presente por ser ativo decorrente de operações de longo prazo. O art. [183](#), inciso VIII, da Lei nº [6.404/1976](#) (Lei das S/A) dispõe da mesma forma.

Etapa 4 - Alocação do preço da transação

Após a definição do preço da transação, a empresa deve alocá-lo a cada obrigação de performance (bem ou serviço), identificada na segunda etapa, na proporção do seu preço de venda individual. Esse valor pode ser entendido como um preço observável de vendas do bem ou serviço para clientes em situação semelhante.

Se o preço de venda individual não for diretamente observável, a empresa deverá estimar o preço de venda individual por valor que resulte em que a alocação do preço da transação atenda ao objetivo de alocação do item 73 do [CPC 47](#). O desconto concedido ao cliente deve ser alocado à respectiva obrigação de performance. Caso não seja possível, deverá ser alocado a todas as obrigações de performance proporcional ao preço de venda individual.

Alterações no preço da transação

Após o início do contrato, o preço da transação pode mudar por várias razões, incluindo a solução de eventos incertos ou outras alterações nas circunstâncias que alterem o valor da contraprestação à qual a empresa espera ter direito em troca dos bens ou serviços prometidos. A empresa deve alocar às obrigações de performance do contrato quaisquer alterações subsequentes no preço da transação da mesma forma que no início do contrato.

Custos do contrato

A empresa deve reconhecer como ativo os custos incrementais para obtenção de contrato com cliente se a empresa espera recuperar esses custos. Custo incremental para obtenção de contrato com cliente são os custos em que a empresa incorre para obter o contrato com o cliente que ela não teria incorrido se o contrato não tivesse sido obtido (por exemplo, comissão de venda). Os custos para obter o contrato que forem incorridos independentemente da obtenção do contrato devem ser reconhecidos como despesa quando incorridos, a menos que sejam expressamente cobráveis do cliente, independentemente da obtenção do contrato.

Amortização e redução ao valor recuperável

A empresa deve atualizar a amortização para refletir uma alteração significativa na época esperada pela empresa de transferência ao cliente dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere. Essa alteração deve ser contabilizada como mudança na estimativa contábil de acordo com o [CPC 23](#) - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro.

A empresa deve reconhecer a perda por redução ao valor recuperável no resultado na medida em que o valor contábil do ativo reconhecido, de acordo com o item 91 ou 95 do [CPC 47](#), exceda:

- a) o valor restante da contraprestação que a empresa espera receber em troca dos bens ou serviços aos quais o ativo se refere;
- b) menos os custos que se referem diretamente ao fornecimento desses bens ou serviços e que não foram reconhecidos como despesa.

Em resumo, temos:

DETERMINAÇÃO DO PREÇO DA TRANSAÇÃO	
Componente financeiro	Contrapartida a pagar ao cliente
O preço da transação deverá ser ajustado pelo valor do dinheiro no tempo se os prazos acordados produzirem efeito financeiro relevante para o cliente ou para a empresa.	Se a empresa que reporta tiver que pagar contrapartida ao seu cliente, deverá determinar se essa obrigação de pagamento é resultante de transferência de bem e serviço distinto do cliente para a empresa que reporta.
Não precisa ser algo explícito no contrato.	Se for, deverá contabilizar essa obrigação da mesma maneira que registraria uma obrigação por aquisição de bens e serviços de um fornecedor qualquer.
A receita se mede pelo valor à vista. Os efeitos financeiros não devem afetar o resultado operacional.	Se não for, a contrapartida a pagar ao cliente deve ser considerada como redução do preço de transação e, portanto, da receita.
A taxa de desconto deve refletir o valor do dinheiro no tempo se a operação de financiamento tiver ocorrido em separado.	
Não é necessário ajustar os efeitos financeiros nos preços contratados se os prazos são de 1 ano ou menos.	
Nota: o item 63 do CPC 47 foi eliminado, porém mantido no IFRS 15.	

Etapa 5 - Reconhecimento da receita

Após as quatro etapas cumpridas, a empresa efetivamente reconhece a receita na medida em que a obrigação de performance é realizada, ou seja, quando as mercadorias ou serviços prometidos forem transferidos para o cliente e o cliente passar a ter o controle desses ativos. Isso pode ocorrer ao longo do tempo ou em um momento específico do tempo.

O controle de um ativo é definido no [CPC 47](#) como a capacidade de direcionar seu uso e obter os benefícios remanescentes do ativo. Portanto, quando o cliente obtém o controle do ativo objeto do contrato de venda, a obrigação de performance é satisfeita e a receita passa a ser reconhecida. Como se observa, adota-se a essência econômica da transferência do controle em vez da figura jurídica da posse do bem respectivo. Isso deve ocorrer ao longo de tempo ou em um momento específico no tempo.

Receita reconhecida em um ponto específico no tempo

Em diversas situações, a transferência do controle do ativo vendido ocorre em um ponto específico no tempo e, portanto, é nesse ponto do tempo que a receita será reconhecida.

Receita reconhecida ao longo de tempo

Há situações em que a transferência do controle do ativo vendido ocorre de maneira contínua, isto é, em uma sucessão de pontos ao longo de tempo e, portanto, a receita acompanha essa curva. A receita deverá ser reconhecida por meio da mensuração do progresso em direção à liquidação completa da obrigação, o que é conhecido como "Método do Percentual de Conclusão" ou Percentage of Completion (POC).

Assim, a receita deve ser contabilizada proporcionalmente aos custos incorridos no período, utilizando-se como base as medições físicas de evolução ou a proporção dos custos incorridos em relação aos custos totais orçados no projeto. Nesse caso, a empresa deve selecionar um método adequado para medir o progresso da empresa até a satisfação completa da obrigação de performance.

Obrigação de performance satisfeita ao longo de tempo

De acordo com o item 35 do [CPC 47](#), a empresa transfere o controle do bem ou serviço ao longo de tempo e, portanto, satisfaz à obrigação de performance.

A empresa reconhecerá receitas ao longo de tempo se o contrato atender a, pelo menos, um dos seguintes critérios:

- a) o cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da empresa à medida que a empresa efetiva o desempenho;
- b) a empresa cria ou melhora um ativo (por exemplo, produtos em elaboração) que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado ou a empresa não cria um ativo

com uso alternativo para si e ela tem direito executável (enforcement) de exigir o pagamento pelo desempenho concluído até o momento.

•

Se um ou mais critérios forem observados, a empresa reconhecerá a receita ao longo de tempo utilizando o método que melhor demonstrar o seu desempenho. O objetivo é que o cliente perceba o desempenho da empresa durante a transferência do controle. Se nenhum dos três critérios para o reconhecimento da receita ao longo de tempo for atendido, a empresa deve reconhecer a receita no momento em que transfere o controle do bem ou serviço para o cliente.

Exemplo 10 - Contratos de construção de um ativo a curto prazo

A incorporadora Alfa S/A assinou com o Governo um contrato para a construção de uma ponte. A obra acabada será entregue dentro do exercício social da incorporadora.

Quando do reconhecimento da receita, a incorporadora deve aplicar o item 35.c do [CPC 47](#) ?

Análise:

Sim. De acordo com o item 35.c do [CPC 47](#) , em um contrato de construção, a receita é reconhecida ao longo do contrato. Outro ponto importante é que o [CPC 47](#) não prevê uma duração mínima para o período de construção, nem se refere a contratos de longo prazo. Conforme esse item do [CPC 47](#) , o desempenho da empresa não cria um ativo com uso alternativo para ela e a empresa tem o direito exequível ao pagamento pelo desempenho concluído até a data.

Resumo:

RECONHECIMENTO DE RECEITAS	
Receita em particular (e material) com dúvida razoável de recebimento.	A receita não deve ser reconhecida.
Conjunto de receitas com dúvida razoável de recebimento no conjunto, mas não em cada uma individualmente.	Reconhece cada "receita" individualmente;
	Aplicar a PCLD para o conjunto; e
	A contar de 2018, volta-se à "perda estimada" (CPC 48 - Instrumentos Financeiros) - isso se as empresas não financeiras realmente praticavam a "perda efetiva".
	A obrigação de performance é satisfeita.

<p>Cliente obtém o controle do ativo objeto do contrato de venda.</p>	<p>Adota-se a "essência econômica" da transferência do controle em vez da figura jurídica da posse do bem respectivo.</p>
<p>A receita é reconhecida ao longo de tempo se um dos critérios for atendido (item 35 do CPC 47).</p>	<p>A receita deve ser reconhecida.</p> <p>O cliente recebe e consome simultaneamente os benefícios gerados pelo desempenho por parte da empresa à medida que a empresa efetiva o desempenho.</p> <p>O desempenho por parte da empresa cria ou melhora o ativo (por exemplo, produtos em elaboração) que o cliente controla à medida que o ativo é criado ou melhorado.</p> <p>O desempenho por parte da empresa não cria um ativo com uso alternativo para a si e ela tem direito executável (enforcement) ao pagamento pelo desempenho concluído até a data presente.</p> <p>Nota: Divulgar os métodos utilizados para reconhecer receitas (por exemplo, descrição dos métodos de produto ou métodos de insumo utilizados e como esses métodos são aplicados).</p>

10. APRESENTAÇÃO E DIVULGAÇÃO

O [CPC 47](#) fornece exigências de apresentação e divulgação que são mais detalhadas do que as exigências do [CPC](#) anterior.

10.1 Apresentação

A empresa deve apresentar os ativos de contratos ou passivos de contratos no Balanço Patrimonial quando qualquer das partes do contrato tiver concluído o desempenho (item 105 do [CPC 47](#)). Após o reconhecimento inicial, valores a receber e ativos de contratos estão sujeitos à avaliação de "Redução ao Valor Recuperável". Se a empresa concluir o desempenho por meio da transferência de bens ou serviços ao cliente antes que o cliente pague a contraprestação, ou antes que o pagamento seja devido, a empresa deve apresentar o contrato como ativo de contrato, excluindo quaisquer valores apresentados como recebíveis.

Após o reconhecimento inicial, valores a receber e ativos de contratos estão sujeitos à avaliação de "Redução ao Valor Recuperável". Se houver diferença entre a mensuração do valor a receber e o correspondente valor da receita, essa diferença será apresentada imediatamente no resultado (por exemplo, uma perda por redução ao valor recuperável).

10.2 Divulgação

O Pronunciamento [CPC 47](#) exige que a empresa deve divulgar informações suficientes para permitir que os usuários da contabilidade compreendam a natureza, o valor, a época e a incerteza de receitas e fluxos de caixa provenientes de contratos com clientes.

Para atingir esse objetivo, segundo o item 110 deste CPC, a empresa deve divulgar informações qualitativas e quantitativas sobre todos os seguintes itens:

- a) seus contratos com clientes;
- b) julgamentos significativos e mudanças nos julgamentos feitos ao aplicar o [CPC 47](#) a esses contratos; e
- c) quaisquer ativos reconhecidos a partir dos custos para obter ou cumprir um contrato com cliente de acordo com o item 91 (custo incremental para obtenção de contrato) ou 95 (custo para cumprir o contrato) deste CPC.

A empresa deve considerar o nível de detalhe necessário para atingir o objetivo da divulgação e quanta ênfase deve ser dada a cada um dos vários requisitos. Deve, também, agregar ou desagregar divulgações de modo que informações importantes não sejam obscurecidas, seja pela inclusão de grande quantidade de detalhes insignificantes ou pela agregação de itens que tenham características substancialmente diferentes.

10.3 Divulgação na Demonstração de Resultado do Exercício

A divulgação da receita na DRE deve ser feita a partir das receitas conforme conceituadas pelo [CPC 47](#). A empresa deve fazer uso de subcontas para identificar o registro contábil. Uma das novidades constantes do item 112-A do [CPC 47](#) é que a empresa deve evidenciar em nota explicativa às demonstrações contábeis a conciliação entre os valores registrados como receitas fiscais e receitas contábeis. Para isso, a empresa deve fazer uso de subcontas, como, por exemplo, da conta "Ajuste da Receita Bruta (Conta de Resultado)", para fins fiscais e outros, e atender às disposições do art. [58](#) da Lei nº [12.973/2014](#) e das Instruções Normativas RFB nºs 1.700, 1.753 e 1.771/2017.

10.3.1 Exemplo

Por ocasião de uma prestação de serviços, normalmente, a empresa deverá emitir a Nota Fiscal de Serviços (NFS). Porém, o reconhecimento contábil da receita deve ocorrer com o cumprimento das obrigações de performance (promessa em contrato com o cliente para transferência de bens ou serviços), conforme os critérios estabelecidos pelo [CPC 47](#). A receita bruta, conforme definido no art. [12](#) do Decreto-lei nº [1.598/1977](#) e no inciso I do

art. [187](#) da Lei nº [6.404/1976](#) (Lei das S/A), continuará a ser reconhecida e mensurada, conforme determinado pela legislação fiscal, e registrada na escrituração comercial.

Segundo o Fisco federal, por meio do item 14 do Anexo IV da Instrução Normativa RFB nº [1.771/2017](#), a pessoa jurídica que adotar procedimento contábil que resulte valor de receita bruta ou momento de reconhecimento dessa receita diferente do decorrente da aplicação do Decreto-lei nº [1.598/1977](#) deverá registrar a diferença mediante lançamento a débito ou a crédito em conta específica de Ajuste da Receita Bruta, devidamente mapeada no plano de contas referencial.

Assim, temos:

A Empresa "A" presta serviços técnicos para a empresa "B" no valor de R\$ 40.000,00. A assinatura do contrato ocorreu em janeiro de 2018 e o serviço será concluído no próximo mês. De acordo com o [CPC 47](#), os lançamentos contábeis de reconhecimento da receita na empresa "A" serão os seguintes:

Na data de emissão da nota fiscal de prestação de serviços. Nesse mês, ainda não havia sido cumprida a obrigação de performance. Assim, a receita contábil não é reconhecida e registrada nesse momento, conforme o item 112-A do [CPC 47](#); porém, a receita fiscal deve, sim, ser reconhecida e mensurada, conforme o item 5 do Anexo [IV](#) da Instrução Normativa RFB nº [1.753/2017](#), alterada pela Instrução Normativa RFB nº [1.771/2017](#).

Nota

A receita bruta da prestação de serviços deve ser registrada na escrituração comercial da empresa "A", conforme previsto no item 112-A do [CPC 47](#).

1) Pela assinatura e reconhecimento do contrato.

D - Clientes (Ativo Circulante)	
C - Receita Bruta de Vendas (Conta de Resultado) *	R\$ 50.000,00

(*) Registro conforme item 6 do Anexo [IV](#) da Instrução Normativa RFB nº [1.753/2017](#).

2) Pela emissão da NFS:

D - Ajuste da Receita Bruta (Conta de Resultado)	R\$ 50.000,00
C - Passivo de Contrato (Passivo Circulante)	

(*) Registro conforme o item 6 do Anexo [IV](#) da Instrução Normativa RFB nº [1.753/2017](#).

(**) Registro conforme os itens 106 e 112-A do [CPC 47](#).

Nota

No exemplo, não foi considerado o registro dos tributos incidentes sobre a receita bruta tributável, inclusive os diferidos. Fazer os ajustes pertinentes no e-Lalur e no e-Lacs.

3) DRE em janeiro de 2018:

DRE	
Receita Bruta Tributável	R\$ 50.000,00
(-) Ajuste da Receita Bruta	(R\$ 50.000,00)
= Receita Líquida	R\$ 0,00

Em fevereiro de 2018:

- 4) Pelo cumprimento da obrigação de performance com a efetiva conclusão da prestação de serviços.

D - Passivo de Contrato (Passivo Circulante)	R\$ 50.000,00
C - Ajuste da Receita Bruta (Conta de Resultado)	

5) DRE em fevereiro de 2018:

DRE	
Receita Bruta Tributável	R\$ 50.000,00
(-) Ajuste da Receita Bruta	R\$ 0,00
Receita Líquida	R\$ 50.000,00

11. ASPECTOS TRIBUTÁRIOS

A Instrução Normativa RFB nº [1.753/2017](#) disciplinou os ajustes para anular os efeitos tributários dos atos administrativos emitidos com base em competência atribuída por lei comercial que contemplem modificação ou adoção de novos métodos ou critérios contábeis decorrentes da adoção das Normas Internacionais de Contabilidade (International Financial Reporting Standards - IFRS).

Assim, os atos administrativos emitidos por lei comercial e societária (Leis nºs 10.406/2002 e 6.404/1976), que sejam posteriores a 12.11.2013, não terão implicação na apuração dos tributos federais até que lei tributária regule a matéria. Isso significa que a Instrução Normativa RFB nº [1.753/2017](#) contempla a identificação dos atos em que foi constatada a existência de novos métodos e critérios contábeis, como os do [CPC 47](#) - Receita de Contratos com Clientes, por exemplo, e dispõe, de forma pormenorizada, acerca dos procedimentos para anulação desses efeitos na apuração dos tributos federais.

A norma reúne, em anexos individuais para cada ato administrativo, os ajustes a serem efetuados na base de cálculo do IRPJ, da CSL, da contribuição para o PIS-Pasep e da Cofins para eliminar o efeito tributário nesses tributos. Os anexos tratam dos ajustes decorrentes de

uma "revisão" de pronunciamentos contábeis emitidos pelo CPC e duas Resoluções emitidas pelo Conselho Monetário Nacional (CMN).

Assim, temos:

Anexo I	Estabelece os procedimentos relativos às disposições do item 1 da Revisão de Pronunciamentos Técnicos nº 9/2016.	Utilização de taxa de câmbio diferente da divulgada pelo Bacen na elaboração de suas Demonstrações Financeiras; utilização dessas variações cambiais dos direitos de crédito e das obrigações nas bases de cálculo do IRPJ, da CSL, da contribuição para o PIS-Pasep e da Cofins pelo regime de competência.
Anexo II	Estabelece os procedimentos relativos às disposições do art. 6º da Resolução CMN nº 4.512/2016.	Ajuste contábil de aplicação inicial previsto no § 1º do art. 6º da Resolução CMN nº 4.512/2016.
Anexo III	Estabelece os procedimentos relativos às disposições da Resolução CMN nº 4.524/2016.	Utilização do procedimento contábil para definição, apuração e registro da parcela efetiva do hedge de ativos e passivos financeiros não derivativos, registrados contabilmente no patrimônio líquido na forma estabelecida na Resolução CMN nº 4.524/2016.
Anexo IV	Estabelece os ajustes a serem efetuados na base de cálculo do IRPJ, da CSL, do PIS-Pasep e da Cofins e garantir a neutralidade tributária na apuração e cálculo desses tributos.	Aplicação dos itens 9, 21, 46 a 48, 50 e 56, 59, 70 a 74, 112-A, B21 a B27, B30 a B32, B40, B46, B82 e C2 a C8 do Pronunciamento Técnico CPC 47 - Receita de Contratos com Cliente.

Veja mais sobre o assunto no procedimento [CPC 47 - Receita de contrato com clientes - Aspectos tributários](#) .

12. CASO PRÁTICO

Apresentamos, a seguir, um caso prático de aplicação das etapas do processo de reconhecimento, mensuração e evidenciação de receita exigida pelo [CPC 47](#) - Receita de Contratos com Clientes.

Dados:

A Empresa Construtora "A" construirá um empreendimento comercial para a Empresa "B". O contrato firmado em maio de 2018 indica que a construtora proverá os serviços de terraplanagem, pavimentação e construção de edifícios comerciais. Os serviços de pós-construção serão prestados após a entrega final do empreendimento.

O prazo de conclusão da obra é de 3 anos, e o valor do contrato é de R\$ 230.000,00. O custo estimado da obra é de R\$ 120.000.000,00 e, em 31.12.2018, o custo incorrido foi de R\$ 48.000.000,00.

Resolução:

Etapa 1 - Identificação do contrato

Essa etapa foi devidamente cumprida. As partes estão de acordo e se comprometeram a cumprir as cláusulas contratuais. Os direitos de ambas as partes estão garantidos e claramente identificados. O contrato tem substância comercial.

Etapa 2 - Identificação do preço da transação

Nessa etapa, a empresa deve identificar as obrigações de performance previstas no contrato e se elas são ou não distintas. Se os bens ou serviços prometidos fornecidos forem distintos, as obrigações de performance deverão ser contabilizadas separadamente.

Etapa 3 - Determinação do preço da transação

O preço da transação é o montante fixo ou variável à qual a empresa espera obter em troca da transferência dos bens ou serviços prometidos ao cliente. Nesse caso, a empresa deve considerar os termos do contrato e suas práticas de negócios usuais para determinar o preço da transação. Aqui, há a figura da contraprestação variável, porque o preço do contrato poderá variar por parcela contingente, ou seja, dependerá de eventos futuros.

Etapa 4 - Alocação do preço da transação

Após a definição do preço da transação, a construtora terá que fazer a alocação do preço, separando os valores conforme as obrigações de performance previstas no contrato, ou seja, a separação entre as obras de construção e os serviços de pós-construção. Em relação aos custos do contrato, a empresa deve reconhecer como ativo os custos incrementais para obtenção de contrato com o cliente se a empresa espera recuperar esses custos.

Etapa 5 - Reconhecimento da receita

Considerando que até 31.12.2018 foi incorrido o custo de R\$ 48.000.000,00, foram reconhecidos 40% (*) do progresso na obrigação de performance. Assim, a construtora reconhecerá no resultado 40% da receita porque, na obrigação de performance, foi acordado que o cliente já transfere efetivamente os benefícios do empreendimento. O cálculo não irá considerar o valor dos serviços de pós-construção porque essa etapa ainda não começou.

A receita será reconhecida parcialmente pela construtora porque o cliente consegue utilizar parcialmente o empreendimento (alguns edifícios já foram entregues), ou seja, a receita será reconhecida ao longo do tempo do contrato. Como ocorreu uma transferência parcial do benefício para o cliente, a construtora deve fazer um reconhecimento parcial da receita.

* R\$ 48.000,000,00 (total dos custos incorridos até 31.12.2018) ÷ R\$ 120.000,000,00 (custo estimado da obra) x100.

13. PROGRAMAS DE FIDELIZAÇÃO DE CLIENTES

13.1 Opções de clientes para aquisição de bens ou serviços gratuitamente ou com desconto

As opções de clientes para adquirir bens ou serviços gratuitamente ou com desconto ocorrem de muitas formas, incluindo incentivos de vendas, créditos de prêmio ao cliente (ou pontos), opções de renovação de contrato ou outros descontos sobre bens ou serviços futuros.

Se, no contrato, a entidade conceder ao cliente a opção de adquirir bens ou serviços adicionais, essa opção resultará em obrigação de performance no contrato somente se a opção proporcionar um direito material ao cliente que não o receberia sem celebrar esse contrato (por exemplo, desconto que é incremental à faixa de descontos tipicamente concedidos para esses bens ou serviços a essa classe de cliente nesse mercado ou área geográfica). Se a opção proporcionar um direito material ao cliente, este, na verdade, paga à entidade, antecipadamente, por bens ou serviços futuros e a entidade deve reconhecer a receita quando esses bens ou serviços futuros forem transferidos ou quando a opção vencer.

Se o cliente tem a opção de adquirir um bem ou serviço adicional pelo preço que refletiria o preço de venda individual desse bem ou serviço, essa opção não proporcionará ao cliente um direito material mesmo se a opção puder ser exercida somente ao celebrar um contrato prévio. Nesses casos, a entidade que fez a oferta de comercialização deve contabilizar essa operação somente quando o cliente exercer a opção de comprar bens ou serviços adicionais.

A entidade deve alocar o preço de transação às obrigações de performance com base no preço de venda individual. Se o preço de venda individual para a opção do cliente de adquirir bens ou serviços adicionais não for diretamente observável, a entidade deve estimar o respectivo valor. Essa estimativa deve refletir o desconto que o cliente obterá ao exercer a opção, ajustada para ambos os casos a seguir:

- a) qualquer desconto que o cliente receba sem exercer a opção; e
- b) a probabilidade de que a opção seja exercida.

Se o cliente tem direito material de adquirir bens ou serviços futuros e esses bens ou serviços são similares aos bens ou serviços originais no contrato e são fornecidos de acordo com os termos do contrato original, então a entidade pode, como alternativa prática para estimar o preço de venda individual da opção, alocar o preço de transação para os bens ou serviços opcionais como referência para os bens ou serviços que se espera sejam fornecidos e a

correspondente contraprestação esperada. Tipicamente, esses tipos de opções são para renovações de contrato.

(Pronunciamento Técnico [CPC 47](#) - Receita de Contrato com Clientes, Apêndice "B", itens B39 a B43)

13.2 Direitos não exercidos de clientes

Por ocasião do recebimento de pré-pagamento de cliente, a entidade deve reconhecer um passivo de contrato no valor do pré-pagamento por sua obrigação de performance de transferir ou de estar preparada para transferir, bens ou serviços no futuro. A entidade deve baixar esse passivo de contrato (e deve reconhecer a receita) quando transferir esses bens ou serviços e, portanto, satisfizer a sua obrigação de performance.

Pré-pagamento não restituível de cliente à entidade dá ao cliente o direito de receber um bem ou serviço no futuro (e obriga a entidade a estar preparada para transferir o bem ou serviço). Entretanto, os clientes podem não exercer todos os seus direitos contratuais. Esses direitos não exercidos frequentemente são referidos como quebra.

Se a entidade espera ter direito ao valor por quebra em passivo de contrato, a entidade deve reconhecer o valor por quebra esperado como receita proporcionalmente ao padrão de direitos exercidos pelo cliente. Se a entidade não espera ter direito ao valor por quebra, a entidade deve reconhecer o valor por quebra esperado como receita quando a probabilidade de o cliente exercer seus direitos restantes tornar-se remota.

A entidade deve reconhecer um passivo (e, não, uma receita) para qualquer contraprestação recebida atribuível a direitos não exercidos de cliente, relativamente aos quais a entidade é obrigada a remetê-los à outra parte, por exemplo, entidade governamental, de acordo com as leis aplicáveis sobre propriedade não reclamada.

(Pronunciamento Técnico [CPC 47](#) - Receita de Contratos com Clientes, Apêndice "B", itens B44 a B47)

13.3 Exemplo

Consideremos que o varejista "V" celebra um contrato com o cliente "X" para a venda de um computador no valor de R\$ 3.000,00. Como parte do contrato, o varejista "V" concede ao cliente "X" um voucher de 25% desconto, utilizável nas compras efetuadas em até 60 dias.

O varejista "V" também oferece um desconto de 10% sobre todas as vendas realizadas durante o período de 60 dias como promoção para todos os clientes. Porém, o desconto não pode ser utilizado em conjunto com o voucher de desconto de 25%. Logo, o cliente "X" tem um desconto 15 pontos percentuais maior que os demais clientes (voucher de 25% menos 10% de desconto oferecido para os demais clientes). Para calcular o preço individual do voucher de desconto de 25%, o varejista "V" estima uma probabilidade de 80% de que o cliente "X" resgatará o voucher e que este comprará, em média, produtos adicionais no montante de R\$ 750,00 (preço sem desconto).

O varejista "V" aloca o preço da transação entre o computador e o voucher em uma base de preço de venda relativa, como segue.

Obrigações de desempenho	Preço de venda individualizado	% Proporção	R\$ Proporção	Cálculo
Computador	R\$ 3.000,00	97,09%	R\$ 2.912,70	(R\$ 3.000,00 x 97,09%)
Voucher	R\$ 90,00(*)	2,91%	R\$ 87,30	(R\$ 3.000,00 x 2,91%)
Total	R\$ 3.090,00	100%	R\$ 3.000,00	

(*) Preço de venda individual do voucher = R\$ 750,00 (compra estimada de produtos) x 15% (desconto incremental) x 80% (probabilidade de resgate do voucher).

13.3.1 Contabilização da venda inicial

1) Pelo registro da venda do computador e do reconhecimento voucher

D - Caixa (Ativo Circulante)	R\$ 3.000,00	
C - Receita Bruta de Vendas (Conta de Resultado)		R\$ 2.912,70
C - Passivo Diferido de Planos de Fidelização (Passivo Circulante)		R\$ 87,30

13.3.2 Contabilização da venda adicional

Considerando que o cliente "X" comprou R\$ 400,00 de produtos adicionais (preço sem desconto) após 30 dias da compra inicial, por R\$ 300,00 (ou seja, com desconto de 25%) tendo efetuado o pagamento em dinheiro, teríamos o seguinte lançamento contábil:

2) Pelo registro da venda dos produtos adicionais

D - Caixa (Ativo Circulante)	R\$ 300,00*	
D - Passivo Diferido de Planos de Fidelidade (Passivo Circulante)	R\$ 46,27**	
C - Receita (Conta de Resultado)		R\$ 346,27

* R\$ 400,00 - 25% de desconto.

** Satisfação parcial da obrigação de desempenho = R\$ 87,30 (preço alocado ao voucher) x [R\$ 400,00 (preço dos produtos adicionais comprados) ÷ R\$ 750,000 (compras esperadas totais)].

13.3.3 Contabilização do reconhecimento do valor remanescente no vencimento do voucher

3) Pela liquidação da obrigação de desempenho, em face do vencimento do voucher

D - Passivo Diferido de Planos de Fidelidade Contrato (Passivo Circulante)	
C - Receita (Conta de Resultado)	R\$ 41,03*

* Liquidação da obrigação de desempenho no vencimento do voucher (R\$ 87,30 - R\$ 46,27).

Legislação Referenciada

[ICPC 02](#)

[ICPC 11](#)

[CPC 17](#)

[CPC 30](#)

Decreto-lei nº [1.598/1977](#)

Instrução Normativa RFB nº [1.753/2017](#)

Instrução Normativa RFB nº [1.771/2017](#)

Lei nº [12.973/2014](#)

Lei nº [6.404/1976](#)

[NBC TG 47](#)

[CPC 48](#)

[CPC 19 \(R2\)](#)

[CPC 23](#)

[CPC 35 \(R1\)](#)

[CPC 36](#)

[CPC 47](#)

[CPC 18 \(R2\)](#)

[CPC 12](#)

[CPC 50](#)

[CPC 48](#)

[CPC 06](#)