

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Curso de Graduação em Ciências Contábeis

Valéria de Carvalho Sobral

UMA DISCUSSÃO SOBRE O CRITÉRIO DE RECONHECIMENTO DA RECEITA DE
IMPOSTOS NO BRASIL

Brasília, DF
2015

Professor Ivan Marques de Toledo Camargo
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor Mauro Luiz Rabelo
Decano de Ensino de Graduação

Professor Doutor Roberto de Goés Ellery Júnior
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade

Professor Doutor José Antônio de França
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professora Doutora Diana Vaz de Lima
Coordenadora de Graduação do curso de Ciências Contábeis – Diurno

Professor Doutor Marcelo Driemeyer Wilbert
Coordenador de Graduação do curso de Ciências Contábeis - Noturno

Valéria de Carvalho Sobral

UMA DISCUSSÃO SOBRE O CRITÉRIO DE RECONHECIMENTO DA RECEITA DE
IMPOSTOS NO BRASIL

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) apresentado ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília como requisito à conclusão do curso de graduação em Ciências Contábeis e obtenção do diploma do curso.

Orientador:
Profa. Dra. Diana Vaz de Lima

Linha de pesquisa: Impactos da Contabilidade na Sociedade

Brasília, DF
2015

SOBRAL, Valéria de Carvalho
Uma discussão sobre o Critério de Reconhecimento da Receita de Impostos no
Brasil

32. p.

Orientador(a): Profa. Dra. Diana Vaz de Lima.

Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo – Graduação) – Universidade de
Brasília, 1º Semestre letivo de 2015.

Bibliografia.

1. Receita Pública 2. Impostos 3. Critério de Reconhecimento I.
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de
Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de Brasília. II.
Título.

Dedico este trabalho ao meu esposo, por compreender
minha ausência e respeitar minha realização pessoal.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, por todas as oportunidades que a vida tem me proporcionado e pela coragem e disposição de abraçar algumas delas;

À Profa. Dra. Diana Vaz de Lima, primeiramente por sua acolhida como minha orientadora, e por dividir comigo seus amplos conhecimentos e experiência na área da Contabilidade Pública, além da paciência e dedicação a mim dispensadas;

Ao meu esposo, por compreender que este curso é para mim uma realização pessoal e por suportar minhas ausências.

“A cegueira é um assunto particular entre as pessoas e os olhos com que nasceram.”

José Saramago

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Regimes da Contabilidade Aplicada ao Setor Público	15
Quadro 2 – Impostos federais previstos na CF/88, seus fatos geradores e respectiva classificação quanto ao aspecto temporal	19
Quadro 3 – Impostos previstos na CF/88, seus tipos de lançamento e entes federado	21
Quadro 4 – Momento do reconhecimento da receita de impostos, conforme o tipo de lançamento.....	28

LISTA DE FLUXOS

Fluxo 1 – Cronologia do Lançamento de Ofício	23
Fluxo 2 – Cronologia do Lançamento por Declaração	24
Fluxo 3 – Cronologia do Lançamento por Homologação	25

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Representação do fato gerador jurídico instantâneo.....	17
Gráfico 2 – Representação do fato gerador jurídico periódico.....	18
Gráfico 3 – Representação do fato gerador jurídico continuado	18

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF	Constituição Federal
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CTN	Código Tributário Nacional
IASB	Conselho Internacional de Princípios de Contabilidade
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços
IE	Imposto de Exportação
IFAC	Federação Internacional dos Contadores
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
II	Imposto sobre a Importação
IOF	Imposto sobre Operações Financeiras
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza
ISS	Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
MCASP	Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público
PCO	Procedimentos Contábeis Orçamentários
PCP	Procedimentos Contábeis Patrimoniais
STN	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	12
2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO	14
2.1 Aspectos Conceituais e Legais da Receita Pública	14
2.2 Fato Gerador Jurídico <i>versus</i> Fato Gerador Contábil.....	16
2.3 Conceito e Caracterização dos Impostos.....	17
2.4 Tipos de Lançamento do Crédito Tributário	19
3 UMA DISCUSSÃO SOBRE OS CRITÉRIOS DE RECONHECIMENTO CONTÁBIL DA RECEITA DE IMPOSTOS NO BRASIL.....	23
3.1 Lançamento do Crédito Tributário x Regime de Competência.....	23
3.2 Fato Gerador x Regime de Competência	25
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	27
REFERÊNCIAS	29

UMA DISCUSSÃO SOBRE O CRITÉRIO DE RECONHECIMENTO DA RECEITA DE IMPOSTOS NO BRASIL

RESUMO

A receita pública derivada é aquela obtida pelo Poder Público por meio da soberania estatal, decorrendo da imposição constitucional ou legal, auferida de forma impositiva aos cidadãos, como é o caso da receita de impostos no Brasil. Diante da convergência para as normas internacionais de contabilidade, que estabelece a adoção do regime de competência para os registros contábeis, surge a necessidade de definir critérios de reconhecimento a serem aplicados às receitas públicas de impostos. A especificidade da questão está em se tratar de receitas derivadas e, por isso mesmo, sem contraprestação direta, o que dificulta a identificação do fato gerador contábil e do critério de reconhecimento adequado. Diante desse cenário, o presente estudo tem como objetivo apresentar uma discussão sobre o critério de reconhecimento da receita de impostos no Brasil a partir dos registros apresentados por manuais e documentos já publicados, à luz do regime de competência. Trata-se de estudo de natureza exploratória, com abordagem de pesquisa do tipo qualitativa e coleta de dados realizada de forma essencialmente bibliográfica e normativa. Os achados do estudo permitem concluir pela relevância do aspecto temporal (instantâneo, periódico ou continuado) do fato gerador jurídico, e que o lançamento do crédito tributário não deve ser definido como o momento determinante da competência da receita pública de impostos.

Palavras-chaves: Receita Pública. Impostos. Critério de Reconhecimento. Fato Gerador.

1 INTRODUÇÃO

Ao estabelecer um conjunto de orientações estratégicas consubstanciadas em diretrizes relacionadas à promoção e ao desenvolvimento conceitual, à convergência às normas internacionais e ao fortalecimento institucional da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) apresentou que o Princípio Contábil da Competência deve ser aplicado integralmente ao Setor Público, e que os registros contábeis devem ser realizados e os seus efeitos evidenciados nas demonstrações contábeis do período com os quais se relacionam, reconhecidos, portanto, pelos respectivos fatores geradores, independentemente do momento da execução orçamentária.

No que se refere ao registro da receita pública de impostos, o desafio reside no fato de se tratarem de receitas derivadas. Segundo Lima e Castro (2009), as receitas derivadas são as rendas que o Estado colhe do setor privado por ato de autoridade, no uso da supremacia estatal, decorrendo, portanto, da atividade coercitiva do Estado sobre os particulares, como, por exemplo, os tributos.

Do ponto de vista legal, os impostos são uma espécie de tributo, e enquadram-se, pois, no conceito de receita derivada, não carecendo de uma contraprestação direta. De acordo com a Federação Internacional de Contadores (IFAC), as transações envolvendo impostos são denominadas de *receitas de transação sem contraprestação*, pois, embora o Governo tributante ofereça uma variedade de serviços públicos aos contribuintes, ele não o faz em retribuição ao pagamento dos tributos (CFC, 2010).

Segundo o disposto no Manual de Contabilidade Aplicado ao Setor Público (MCASP) editado pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a transação sem contraprestação é aquela em que a entidade recebe ativos ou serviços ou tem passivos extintos e entrega valor irrisório ou nenhum valor em troca, e que o imposto é a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, que tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (STN, 2014).

Portanto, em razão de sua natureza, há dificuldades em identificar com clareza o ato ou fato que dá origem a esses recursos, tornando complexo o reconhecimento da receita de impostos à luz do Princípio Contábil da Competência. Adicionalmente, ora o MCASP apresenta que no momento do registro contábil desses valores deve ser considerado o

lançamento do crédito tributário, ora define que para seu reconhecimento deve ser considerado o fato gerador contábil, sem identificar a origem a ser utilizada como parâmetro.

Diante do exposto, considerando que a uniformidade é uma característica das políticas contábeis, e que de acordo com o regime de competência as transações no Setor Público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrerem, o presente estudo traz a seguinte questão de pesquisa: *qual critério deve ser considerado no momento do reconhecimento da receita de impostos no Brasil?*

Assim, o presente estudo tem como objetivo apresentar uma discussão sobre o critério de reconhecimento da receita de impostos no Brasil a partir dos registros apresentados por manuais e documentos já publicados, à luz do regime de competência.

Esta discussão guarda sua importância para a delimitação da ciência da contabilidade pública brasileira devido à amplitude da sua aplicabilidade, na medida em que abrange as administrações fiscais-tributárias e as setoriais contábeis dos Governos das três esferas da federação.

Para tratar a questão da pesquisa, foi efetuado estudo de natureza exploratória, com abordagem de pesquisa do tipo qualitativa e coleta de dados realizada de forma essencialmente bibliográfica e normativa. Foram utilizados quadros, fluxos e gráficos cronológicos a fim de possibilitar uma melhor visualização dos conceitos apresentados.

Além desta introdução, o presente trabalho possui mais quatro seções. Na seção 2, é apresentado o referencial teórico e normativo sobre o tema, abordando desde os aspectos conceituais e legais relacionados à receita pública, passando pela discussão do fato gerador jurídico e do fato gerador contábil, até os tipos de lançamento do crédito tributário no Brasil. A Seção 3 compartilha os achados relativos à discussão sobre o critério de reconhecimento da receita de impostos capturados pelo estudo. As considerações finais são apresentadas na Seção 4, seguidas das referências utilizadas na presente pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO E NORMATIVO

2.1 Aspectos Conceituais e Legais da Receita Pública

Neste momento, o IASB (sigla em inglês para Conselho Internacional de Princípios de Contabilidade) discute uma revisão em sua estrutura conceitual, por meio do documento com o título de *Exposure Draft ED/2015/3 – Conceptual Framework for Financial Reporting* (2015). Tal documento propõe como conceito de receita (p.47): “são aumentos nos ativos ou reduções nos passivos que resultem em aumento do patrimônio líquido, que não estejam relacionados a contribuições dos proprietários” (tradução livre da autora).

Para Niyama e Silva (2008), a definição de receita depende das definições de ativo, passivo e patrimônio líquido, e que usualmente adota-se o método dedutivo em sua apresentação, sendo inicialmente apresentadas as receitas da entidade e, posteriormente, as despesas.

No âmbito do Setor Público, esse conceito é mais abrangente. Na visão de Kohama (2009), a receita pública representa todo e qualquer recolhimento feito aos cofres públicos, quer seja efetivado através de numerário ou outros bens representativos de valores – que o Governo tem o direito de arrecadar em virtude de leis, contratos ou quaisquer outros títulos de que derivem direitos a favor do Estado -, quer seja oriundo de alguma finalidade específica, cuja arrecadação lhe pertença ou caso figure como depositário dos valores que não lhe pertencem.

O IFAC, por meio de sua estrutura conceitual (2014, p.55), define receitas como “aumentos na situação líquida da entidade, exceto as contribuições dos proprietários” (tradução livre da autora).

Quanto à sua origem, no âmbito do Setor Público a receita pode ser classificada como originária ou derivada. A primeira é oriunda de atividade econômica exercida pelo Estado e se chama originária por ter origem no patrimônio estatal. Já a receita dita derivada é decorrente do poder de império do Estado. A este respeito, Lima e Castro (2009, p. 53/54) afirmam que:

“São originárias as receitas que têm origem no próprio patrimônio público ou na atuação do Estado como empresário, sem que o mesmo exerça seus poderes de autoridade nem imprima coercitividade à exigência de pagamentos, apenas cobrando preços por bens e serviços fornecidos, como, por exemplo, a venda de combustíveis e a percepção de aluguéis. As receitas derivadas, por sua vez, são obtidas dos particulares, envolvendo o patrimônio alheio e não o do próprio Estado. Esse tipo de receita deriva, portanto, do comando unilateral de sua vontade. São as rendas que o Estado colhe do setor privado por ato de autoridade, no uso da supremacia estatal, decorrendo, portanto da atividade coercitiva do Estado sobre os particulares, como,

por exemplo, os tributos, as multas, os confiscos, as apreensões e outras penalidades pecuniárias.”

Como se pode observar, o conceito de receita pública originária é próximo do conceito de receita disposto na contabilidade privada, mas o mesmo não se pode dizer da receita derivada, em que não há relação direta com o serviço prestado pelo Estado. Esse é o caso das receitas de impostos, denominadas no âmbito das normas internacionais de contabilidade de “*non-exchange revenues*” (CFC, 2010).

Quanto ao critério de reconhecimento, o Princípio Contábil da Competência, reza que “as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, **independentemente de recebimento ou pagamento**” (Resolução CFC nº 1.111/07; grifo nosso).

No âmbito do Setor Público brasileiro, há também que se atentar para o relacionamento do regime orçamentário com o regime contábil. Para sustentar o dispositivo legal da receita orçamentária, o Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) estabelece que, conforme dispõe o art. 35 da Lei 4.320/1964, a receita pública deve ser reconhecida no momento da sua arrecadação.

Contudo, o mesmo Manual ressalta que, além do registro dos fatos ligados à execução orçamentária, deve-se proceder à evidenciação dos fatos ligados à administração financeira e patrimonial, na forma de uma variação patrimonial aumentativa, conforme Quadro 1.

Quadro 1: Regimes da Contabilidade Aplicada ao Setor Público

Regimes da Contabilidade Aplicada ao Setor Público					
Regime Orçamentário			Regime Contábil (Patrimonial)		
Receita Orçamentária	Arrecadação	Lei nº 4.320/64 art.35	Variação Patrimonial Aumentativa	Competência	Resolução CFC nº 1.111/2007

Fonte: STN (2014, p. 48)

De acordo com o MCASP, as variações patrimoniais aumentativas representam a receita sob o enfoque patrimonial, pois aumentam o patrimônio líquido da entidade. Com relação à atividade tributária, na parte que trata dos procedimentos contábeis orçamentários (PCO), o MCASP recomenda que seja considerado o momento do lançamento da receita pública como referência para seu reconhecimento, a saber:

“O reconhecimento do crédito apresenta como principal dificuldade a determinação do momento de ocorrência do fato gerador. No entanto, no âmbito da atividade tributária, pode-se utilizar o momento do lançamento como referência para o seu reconhecimento, pois é por esse procedimento que:

- a. verifica-se a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente;
- b. determina-se a matéria tributável;
- c. calcula-se o montante do tributo devido; e

d. identifica-se o sujeito passivo.
STN (2014, p. 48)

Por outro lado, o mesmo MCASP, na parte que trata dos procedimentos contábeis patrimoniais (PCP), no *item 8.5 - Reconhecimento de Ativos Oriundos de Transações sem Contraprestação, subseção 8.5.1 - Impostos*, orienta que “ a entidade deve reconhecer um ativo em relação a **impostos** quando seu respectivo **fato gerador** ocorrer e os **critérios de reconhecimento** forem satisfeitos” (STN, 2014, p. 170). E acrescenta: “Para fins de registro contábil, os tributos devem ser analisados individualmente, de acordo com a modalidade de lançamento tributário aplicável, previstas nos arts. 147 a 150 do CTN, quais sejam, de ofício, por declaração ou por homologação.”

Ao contrapor as orientações do PCO e do PCP, verifica-se que há conflito na recomendação da STN, ora definindo o lançamento do crédito tributário como fato gerador, ora estabelecendo que essa definição se dê caso a caso, a partir da origem do ato ou fato administrativo, gerando questionamentos sobre o adequado momento do reconhecimento contábil da receita de impostos no Brasil.

Ao orientar os Governos dos países na transição para o regime de competência, o *Study 14* da IFAC, faz a seguinte recomendação:

“(…) Em alguns casos, pode haver uma gama de possíveis pontos de reconhecimento com mensurabilidade e probabilidade diferentes em cada ponto. **Para cada item de receita** (grifo nosso), uma entidade necessita identificar os possíveis pontos de reconhecimento e identificar, dados os mecanismos de coleta e sistemas de informação existentes ou previstos, **o ponto em que a entidade obtém controle sobre o ativo e a receita é tanto mensurável e provável** (grifo nosso) (tradução livre da autora).” (IFAC, 2011, item 16.30).

Portanto, da perspectiva da IFAC, é importante identificar o momento da ocorrência do fato gerador para que se proceda ao adequado registro desses valores.

2.2 Conceito e Caracterização dos Impostos

Segundo o disposto no art. 16 do Código Tributário Nacional, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”.

Assim sendo, não deve haver nenhuma contraprestação do Estado vinculada à arrecadação de determinado imposto, nem tampouco a arrecadação de um imposto está vinculada a um uso específico, razão pela qual se diz que os impostos são tributos de caráter

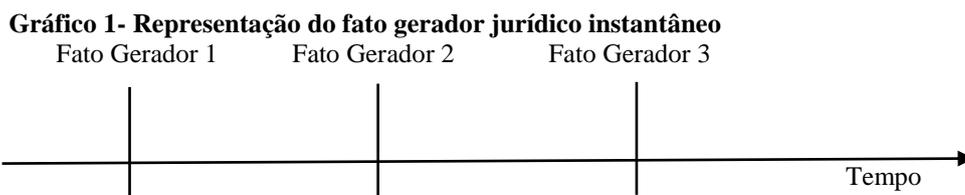
contributivo (ALEXANDRE, 2009). Por exemplo, os recursos advindos do IPVA podem ser aplicados na saúde ou educação e não necessariamente na pavimentação de ruas e estradas.

A Constituição Federal de 1988 prevê 13 impostos, sendo que atualmente há 12 deles regulamentados. Dos 12 impostos passíveis de cobrança, seis são de competência federal: II, IE, IOF, IPI, IR e ITR. Três impostos são da esfera estadual: ITCMD, ICMS e IPVA. No âmbito municipal, a CF/88 também previu três impostos, quais sejam: IPTU, ITBI e ISS.

Alguns impostos têm como finalidade precípua arrecadar recursos para os cofres públicos. É o caso do IR, IPVA, ICMS, ITCMD, ITBI, ISS e IPTU (com exceção da progressividade extrafiscal, prevista no art. 182, § 4º, I, da CF/88, que permite a cobrança de alíquotas maiores para proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado). Outros, no entanto, têm como principal objetivo “intervir numa situação social ou econômica” (ALEXANDRE, 2009, p. 90). Como exemplo, tem-se: II, IE, IOF, ITR e IPI (há divergências doutrinárias a respeito da extrafiscalidade do IPI).

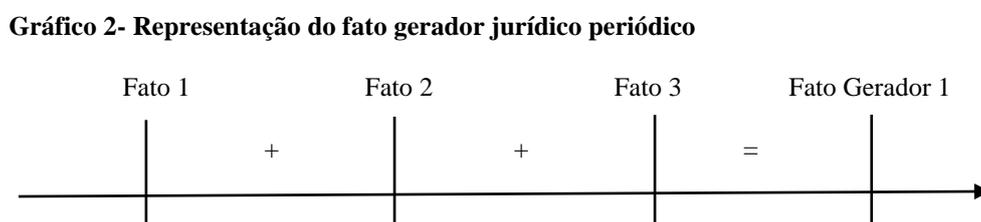
2.3 Fato Gerador Tributário *versus* Fato Gerador Contábil

Do ponto de vista doutrinário, alguns juristas classificam o fato gerador do tributo quanto ao seu aspecto temporal em: instantâneo ou simples, periódico ou complexo e continuado ou contínuo (CARNEIRO, 2014; LOPES, 2009). O primeiro tipo se caracteriza como sendo aquele que se materializa com um único ato e a cada vez que tal ato se realiza configura um novo fato gerador, conforme apresentado no Gráfico 1.



Fonte: elaboração própria a partir dos conceitos pesquisados.

No caso do fato gerador jurídico periódico, caracteriza-se por ocorrer durante um longo período de tempo, ao término do qual se valorizam “n” fatos isolados que, somados, aperfeiçoam o fato gerador do tributo. O Gráfico 2 representa um fato gerador periódico.

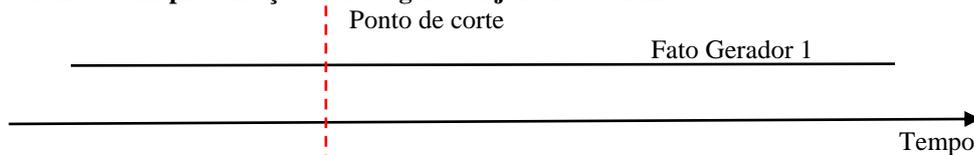


Tempo

Fonte: elaboração própria a partir dos conceitos pesquisados.

Por fim, o fato gerador continuado, representado pelo Gráfico 3, é aquele cuja realização pode manter-se ao longo do tempo, daí a necessidade de se fazer uma espécie de corte, a fim de delimitar o seu aspecto temporal. Ele pode ser representado pelo gráfico seguinte.

Gráfico 3- Representação do fato gerador jurídico continuado



Fonte: elaboração própria a partir dos conceitos pesquisados.

Do ponto de vista legal, o Código Tributário Nacional (CTN), em seu art. 114, conceitua fato gerador da obrigação principal como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.”

Em seu art. 116, o CTN distingue o fato gerador oriundo de uma situação de fato daquele oriundo de uma situação de direito. No caso do primeiro, é considerado ocorrido o fato gerador desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios. Quando se tratar de uma situação de direito, por outro lado, considera-se ocorrido o fato gerador desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Registre-se que o mesmo dispositivo legal estabelece uma exceção a essa regra, qual seja, a disposição de lei em contrário.

Portanto, pode-se dizer que, do ponto de vista jurídico, o conceito de fato gerador está mais relacionado com a situação definida em lei do que propriamente com o conceito de fato gerador que reza a doutrina contábil, que pressupõe a adoção do regime de competência.

Na perspectiva contábil, adotar o regime de competência para uma receita consiste em registrá-la no momento em que ocorrer o seu fato gerador contábil, independentemente da ocorrência do recebimento dos recursos financeiros. Registre-se que, de acordo com Cruvinel e Lima (2011, p. 75), entende-se por fato gerador "aquele que dá origem ao ato ou fato administrativo, a partir dos quais, mediante adequado processo de mensuração, são feitos o reconhecimento e o registro na Contabilidade".

Geralmente, no fato gerador contábil, é possível identificar o elemento que configura a origem do ato ou fato, a exemplo da entrega de um bem ou serviço em contrapartida ao

recebimento de valores. Isso não acontece com a receita derivada, que, conforme comentado anteriormente, é devida em razão do poder coercitivo do Estado, não havendo, portanto, uma contraprestação direta, gerando o conceito de "transações sem contraprestação".

O Quadro 2 apresenta os impostos federais previstos na CF/88, seus respectivos fatos geradores da perspectiva jurídica e a classificação destes quanto ao aspecto temporal.

Quadro 2: Impostos federais previstos na CF/88, seus fatos geradores e respectiva classificação quanto ao aspecto temporal

Imposto	Fato Gerador Jurídico	Classificação
Imposto sobre Importação (II)	A entrada de produtos estrangeiros no território nacional (ou a data de registro da declaração de importação da mercadoria submetida a despacho para consumo)	Instantâneo
Imposto sobre Exportação (IE)	A saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território nacional (ou a data do registro da exportação no SISCOMEX (Sistema Integrado de Comércio Exterior))	Instantâneo
Imposto de Renda (IR)	A aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior	Periódico
Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)	I - o desembaraço aduaneiro do produto industrializado, quando de procedência estrangeira; II - a saída do produto industrializado dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51 do CTN; III - a arrematação da mercadoria, quando apreendida ou abandonada e levada a leilão.	Instantâneo
Imposto Sobre Operações Financeiras (IOF)	I - quanto às operações de crédito, a sua efetivação pela entrega total ou parcial do montante ou do valor que constitua o objeto da obrigação, ou sua colocação à disposição do interessado; II - quanto às operações de câmbio, a sua efetivação pela entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este; III - quanto às operações de seguro, a sua efetivação pela emissão da apólice ou do documento equivalente, ou recebimento do prêmio, na forma da lei aplicável; IV - quanto às operações relativas a títulos e valores mobiliários, a emissão, transmissão, pagamento ou resgate destes, na forma da lei aplicável	Instantâneo
Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)	A propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza, como definido na lei civil, localizada fora da zona urbana do Município.	Contínuo

Fonte: elaboração do autor a partir de conceitos pesquisados

Como se pode observar no Quadro 2, a classificação do fato gerador segundo o aspecto temporal depende do tipo de imposto a ser analisado, levantando a discussão sobre a importância desse aspecto na perspectiva do reconhecimento contábil da receita de impostos no Brasil.

2.4 Tipos de Lançamento do Crédito Tributário

Uma das orientações do MCASP é que os tributos devem ser analisados individualmente, de acordo com a modalidade de lançamento tributável aplicável, para fins do registro contábil da receita pública. São três as modalidades de lançamento do crédito tributário: de ofício ou direto, por declaração ou misto, por homologação ou “autolancamento”.

O **lançamento de ofício**, que está disciplinado no art. 149 do CTN, é aquele realizado totalmente pela autoridade administrativa, de acordo com informações disponíveis em bancos de dados do ente público, sem qualquer participação do sujeito passivo. Deve ocorrer quando a lei assim determinar (atualmente no Brasil apenas o IPTU – municipal - e o IPVA - estadual - são lançados originalmente de ofício) ou para o preenchimento, pela autoridade administrativa, de alguma lacuna deixada pelo sujeito passivo ou contribuinte, como, por exemplo, em casos de falsidade, erro ou omissão em declaração obrigatória.

No **lançamento por declaração**, o sujeito passivo ou terceiro declara à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato indispensáveis à sua efetivação, conforme preceitua o art. 147 do CTN. Em seguida, a autoridade administrativa efetua o lançamento do crédito tributário. Matéria de fato pode ser entendida como aquela que se refere apenas aos fatos, sem a devida aplicação da norma jurídica adequada.

Um exemplo de lançamento feito por declaração é o do ITCMD, no qual o sujeito passivo apenas declara o falecimento de alguém ou que recebeu uma doação. A aplicação da regra jurídica fica por conta da autoridade administrativa competente para realizar o lançamento. Por isso, ele é também chamado de lançamento misto, pois dele participam tanto o sujeito passivo como a autoridade administrativa. Regra geral, além do já mencionado ITCMD (estadual), é lançado por declaração o ITBI (municipal).

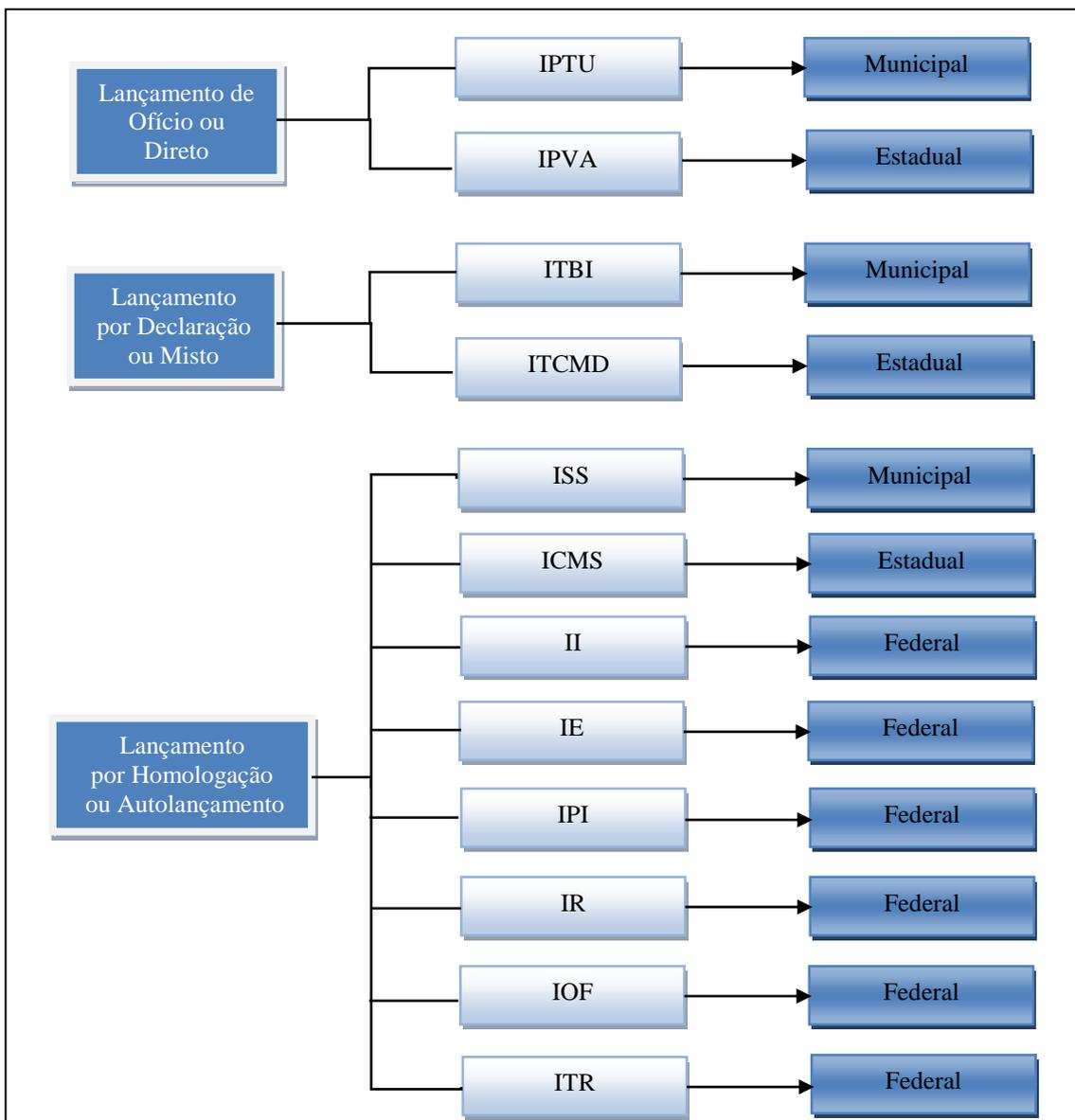
No **lançamento por homologação** (art. 150 do CTN), o sujeito passivo faz a declaração de matéria de fato e de direito, além de antecipar o pagamento do tributo sem prévio exame da autoridade administrativa, que posteriormente o homologa. São impostos cujo tipo de lançamento é por homologação: ISS (no âmbito municipal), ICMS (no âmbito estadual) e todos os impostos federais (II, IE, IPI, IOF, IR e ITR).

Registre-se que “matéria de direito” pode ser entendida como a aplicação da legislação pertinente aos fatos e valores no momento da declaração. No caso da declaração de ajuste do Imposto de Renda Pessoa Física, o contribuinte, além de declarar quanto obteve de renda, ainda precisa classificá-la em rendimentos tributáveis, rendimentos de tributação exclusiva, rendimentos isentos etc, aplicar a alíquota cabível, calcular o imposto devido (neste caso, atualmente isso é feito pelos sistemas informatizados da Receita Federal) e pagá-lo

antecipadamente. Por isso mesmo, essa espécie de lançamento é chamada pela doutrina de “autolançamento”, visto que é o contribuinte que faz todo o processo, ficando para a autoridade fazendária apenas a tarefa de verificar e homologar (ou não) os atos praticados por aquele.

O Quadro 3 apresenta o tipo de lançamento aplicado a cada imposto previsto na Constituição Federal de 1988, exceto o Imposto sobre Grandes Fortunas, visto não ter sido regulamentado e sua cobrança efetivada até o presente momento.

Quadro 3 – Impostos previstos na CF/88, seus tipos de lançamento e entes federados



Fonte: Elaborado pelo autor

Comparando-se os Quadros 2 e 3 observa-se que não há uma relação direta entre o tipo de lançamento (ofício, declaração ou homologação) e a classificação do fato gerador quanto ao seu aspecto temporal, dependendo, pois, da natureza de cada imposto.

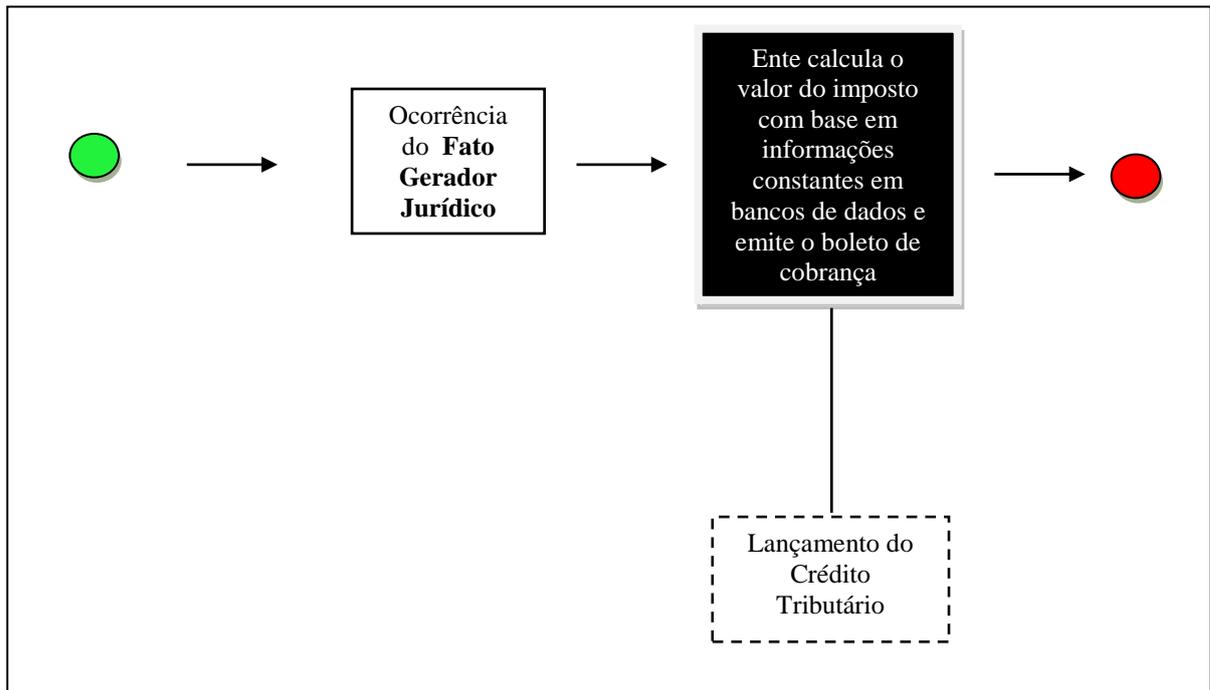
3 UMA DISCUSSÃO SOBRE O CRITÉRIO DE RECONHECIMENTO CONTÁBIL DA RECEITA DE IMPOSTOS NO BRASIL

3.1 Lançamento do Crédito Tributário x Regime de Competência

De acordo com o MCASP (2014), a maior dificuldade em registrar uma receita oriunda de crédito tributário está relacionada à determinação do momento de ocorrência do fato gerador contábil, sugerindo o manual “o uso do momento do lançamento do crédito tributário como referência para o seu reconhecimento”.

De fato, em alguns casos, imediatamente após a ocorrência do fato gerador jurídico, o ente público passa a dispor de todas as informações necessárias para proceder ao lançamento do crédito tributário. Isso ocorre geralmente com os impostos cujo lançamento se dá de ofício, caso do IPTU e IPVA, em que o ente público já dispõe dos dados necessários em sistemas informatizados. O Fluxo 1 apresenta uma cronologia dos fatos em caso de lançamento de ofício.

Fluxo 1: Cronologia do Lançamento de Ofício

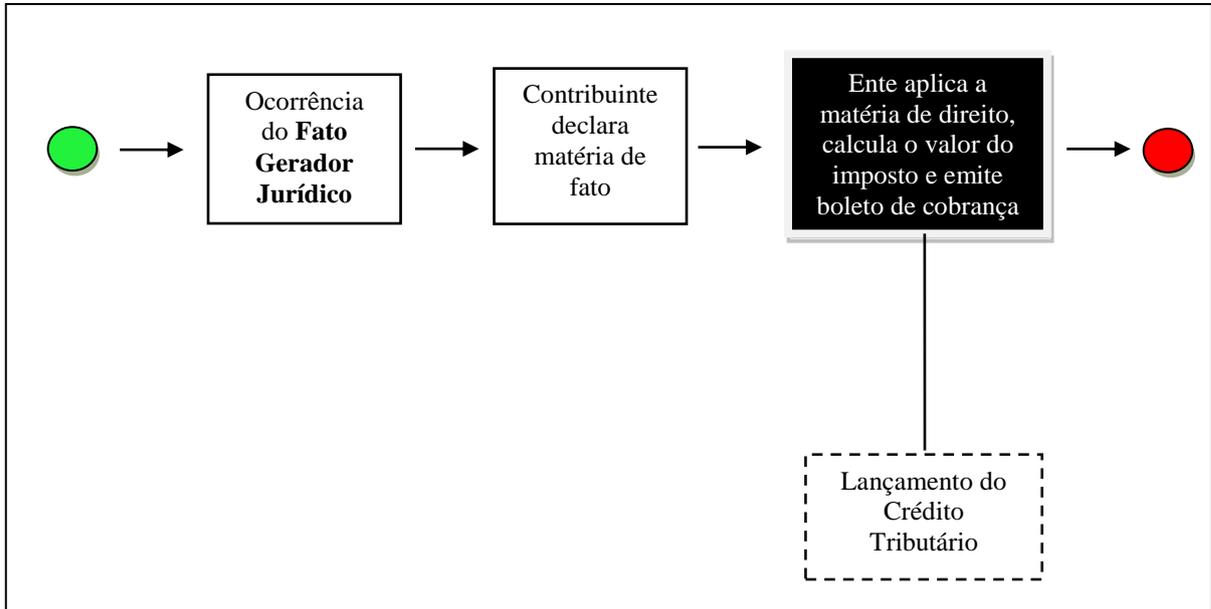


Fonte: Elaborado pela autora

Entretanto, isso não acontece em todos os tipos de lançamento. Nos casos de lançamento por declaração e por homologação, é necessário que o contribuinte informe ao fisco que praticou o ato descrito como fato gerador jurídico e forneça alguns detalhes, caso contrário, o fisco não terá informações necessárias para efetuar o lançamento.

Para facilitar a visualização, o Fluxo 2 apresenta a sequência temporal dos atos relativos ao lançamento por declaração.

Fluxo 2 – Cronologia do Lançamento por Declaração

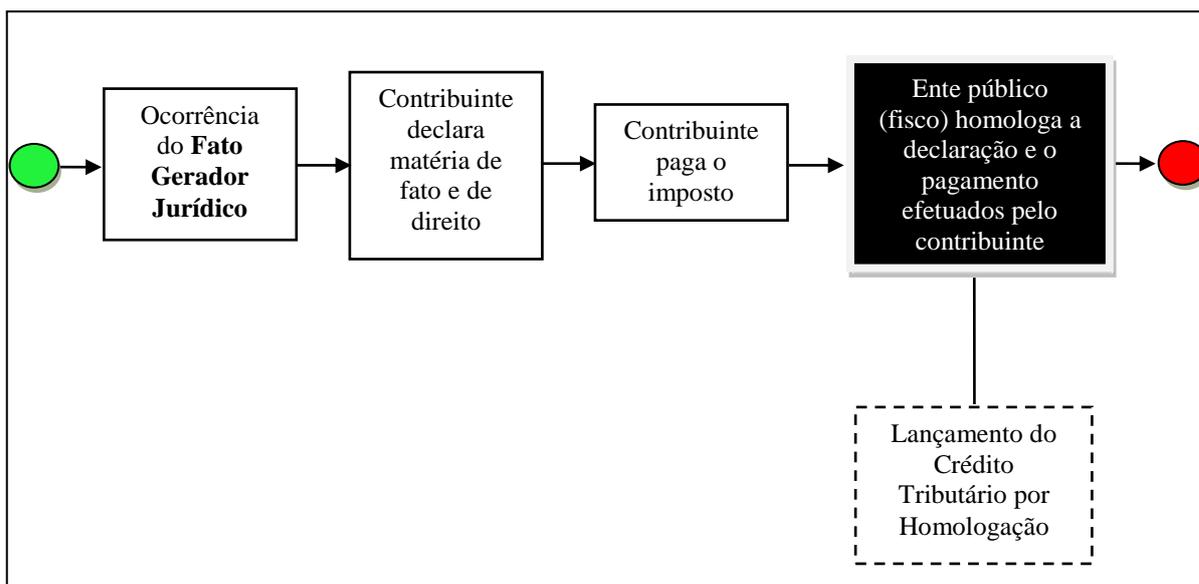


Fonte: Elaborado pela autora

No Fluxo 2 é possível verificar que há um distanciamento maior entre a ocorrência do fato gerador jurídico e o lançamento do crédito tributário, em relação ao lançamento de ofício. Observe que, embora o fato gerador jurídico já tenha ocorrido, o ente público não tem conhecimento dele, ficando impedido de proceder ao lançamento do crédito tributário até que o contribuinte faça a declaração. Imagine que alguém faça uma doação de R\$ 10.000,00 a outrem. Esta transação é um fato gerador jurídico do ITCMD. Entretanto, se o devedor não se dirigir à secretaria de fazenda do seu estado para declarar o fato, o fisco estadual dificilmente tomará conhecimento da referida transação, carecendo de informações para realizar o lançamento do crédito tributário.

No que tange ao lançamento por homologação, a distância entre o fato gerador jurídico e o lançamento do crédito tributário é ainda maior, só ocorrendo o lançamento após o ingresso de recursos no caixa do tesouro. O Fluxo 3 demonstra a cronologia dos fatos entre a ocorrência do fato gerador jurídico e o lançamento do crédito tributário por homologação.

Fluxo 3 – Cronologia do Lançamento por Homologação



Fonte: Elaborado pela autora

Pela observação dos Fluxos 1, 2 e 3, é possível constatar que especialmente nos impostos cujo lançamento do crédito tributário se dá por homologação há uma distância considerável entre a ocorrência do fato gerador jurídico e seu efetivo lançamento. Muitas administrações tributárias, por razões diversas, acabam analisando as declarações tributárias pouco tempo antes da prescrição do crédito tributário, ou seja, cinco anos. Isso significa que o lançamento por homologação só ocorre cerca de cinco anos após a declaração.

Acrescente-se a isso o fato de que nem sempre o lançamento do crédito tributário é o primeiro momento em que o ente público obtém as informações necessárias ao registro da receita. A própria declaração, em vários casos, já fornece tais elementos. Assim, em razão dos motivos expostos, pode-se depreender que o lançamento do crédito tributário não deve ser definido como o momento determinante da competência da receita pública de impostos.

Vale ressaltar que mesmo após o lançamento do crédito tributário, o contribuinte pode questioná-lo administrativa ou judicialmente acerca do real devedor e do montante devido, razão pela qual os créditos registrados devem ser classificados de acordo com a probabilidade de sua concretização, devendo ser constituído um ajuste para eventuais não recebimentos.

3.2 Fato Gerador x Regime de Competência

Tendo como base as discussões apresentadas, é possível identificar mais claramente o momento do adequado registro contábil, pelo regime de competência, de uma receita de

impostos cujo fato gerador jurídico é instantâneo. Certamente, ocorrido este último, sendo provável a arrecadação e possível a mensuração da receita pelo ente público (ou seja, satisfeitos seus critérios de reconhecimento), ela poderá e deverá ser reconhecida contabilmente.

Em relação aos fatos geradores jurídicos periódicos, surge a dúvida se o regime de competência consiste em registrar cada fato isolado que o compõe ou apenas quando o fato gerador jurídico se aperfeiçoa. Pela teoria jurídica, o fato gerador só se dará após o seu aperfeiçoamento, ou seja, após estar completo, devendo, pois, só ser registrado deste momento em diante.

Como exemplo desta situação, tem-se o *Imposto de Renda Pessoa Física* oriundo de uma renda de aluguel. Durante todo o exercício financeiro, o contribuinte auferir a renda de aluguel e recolhe o IR a ela relativo. Em determinado momento do exercício seguinte, o proprietário do imóvel deve declarar toda a renda auferida com alugueis e outras rendas e fazer ajustes, complementando o valor anteriormente pago (receita antecipada) ou sendo restituído da quantia paga em excesso. Observe que o momento da declaração é diferente daquele do lançamento do crédito tributário, que, neste caso, só ocorrerá posteriormente quando da homologação pela autoridade tributária.

No caso do fato gerador jurídico continuado, por sua própria definição, não há um único momento, exato, preciso, em que se possa dizer que ele ocorreu; ao contrário, ele ocorre de forma continuada ao longo do tempo. Para viabilizar a operacionalização de sua cobrança, a lei necessita estabelecer uma data “de corte”, que, para fins práticos, passa a ser considerada a data de “ocorrência” do fato gerador jurídico.

Considerando que o conceito de regime de competência impõe que o registro da receita deve ser feito no período a que a mesma compete, e entendendo que uma receita de IPVA, por exemplo, é difusa, pois parte apenas do fato de propriedade de um veículo, que se mantém ao longo do ano em poder do proprietário, há que se discutir como essa competência deve ser interpretada, se mensal ou anual.

Pelo exposto, é possível concluir pela relevância do aspecto temporal (instantâneo, periódico ou continuado) para se definir a competência do fato gerador contábil relacionado aos impostos.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo apresentar uma discussão sobre o critério de reconhecimento da receita de impostos no Brasil, a partir dos registros apresentados por manuais e documentos já publicados, à luz do regime de competência. Para tanto, foi realizada pesquisa bibliográfica com o intuito de harmonizar os conceitos tributários e contábeis. Utilizou-se ainda de elementos ilustrativos, como gráficos, quadros e fluxos para facilitar a visualização dos aspectos abordados.

A revisão da literatura mostrou que a maior dificuldade em determinar o fato gerador contábil das receitas de impostos reside na sua origem como receita derivada do poder coercitivo do Estado e, conseqüentemente, por tratar-se de uma receita sem contraprestação direta (*non-exchange revenues*). Os manuais e outros documentos pesquisados mencionam ora o lançamento do crédito tributário, ora a ocorrência do fato gerador como parâmetros para determinar a competência de tais receitas.

Verificou-se que do ponto de vista doutrinário, alguns juristas classificam o fato gerador do tributo quanto ao seu aspecto temporal em instantâneo (se materializa com um único fato), periódico (em que há a soma de “n” fatos isolados) e continuado (realização se mantém ao longo do tempo). E que, para este último, há que se fazer uma espécie de corte para delimitar seu aspecto temporal. Daí surge a dúvida: pelo regime de competência, uma receita de imposto cujo fato gerador jurídico seja continuado deve ser feita por meio de um único registro na “data de corte” ou o valor total do imposto devido no ano financeiro deve ser rateado entre as 12 competências mensais? Embora este estudo não apresente uma resposta a esta pergunta, é possível concluir pela relevância do aspecto temporal quando se trata do registro contábil dos impostos, uma vez que a classificação envolvida traz conseqüências na definição da competência da receita.

Observou-se também que é preciso considerar o tipo de lançamento aplicável a cada imposto, visto que em dois deles – por declaração e por homologação – a ocorrência do fato gerador jurídico se distânciava do lançamento do crédito tributário de forma a, por vezes, tornar inócuo o registro *a posteriori*. Adicionalmente, nos mesmos casos, a simples ocorrência do fato gerador jurídico não fornece à contabilidade elementos suficientes para proceder ao registro contábil da receita pública de impostos pelo regime de competência, devendo o contribuinte oferecer informações adicionais, geralmente por meio de emissão de documentos fiscais ou declarações posteriores. Ressalte-se que os referidos documentos e declarações são

anteriores ao lançamento e já fornecem à contabilidade os elementos necessários ao registro da receita.

O quadro abaixo representa, em linhas gerais, para cada tipo de lançamento do crédito tributário, qual seria o momento adequado para o reconhecimento da receita, segundo a ótica da teoria contábil.

Quadro 4 – Momento do reconhecimento da receita de impostos, conforme o tipo de lançamento

Tipo de Lançamento do Crédito Tributário	Reconhecimento, segundo a teoria contábil
Lançamento de Ofício	Momento do Lançamento
Lançamento por Declaração	Momento da Declaração
Lançamento por Homologação	Momento da Declaração ou da Emissão do Documento Fiscal

Fonte: elaborada pela autora

Contudo, destaca-se que, apesar da relação apresentada no quadro acima, é imprescindível a análise individual de cada imposto e todas as situações aplicáveis à sua cobrança, a fim de identificar os possíveis momentos de reconhecimento da receita de impostos. Conclui-se, pois, que o lançamento do crédito tributário não deve ser definido como fator determinante da competência da receita pública de impostos.

Para futuras pesquisas, recomenda-se a análise individual e detalhada de cada imposto, com os respectivos fluxos das situações possíveis, a fim de identificar os pontos de reconhecimento da receita, objetivando a definição do fato gerador contábil e do momento mais adequado para o registro da receita pública pelo regime de competência.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 3ª ed. Atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, São Paulo: Método, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm

_____. Lei nº. 4.320, de 4 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm

CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CASTRO, Robson Gonçalves de; LIMA, Diana Vaz de. **Contabilidade Pública**. 3ed. São Paulo: Atlas, 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Resolução nº. 1.111, de 29 de novembro de 2007. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade. Disponível em: www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1111.doc

CFC CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (2010). Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>.

CRUVINEL, Daniel Pereira; LIMA, Diana Vaz de. **Adoção do regime de competência no setor público brasileiro sob a perspectiva das normas brasileiras e internacionais de contabilidade**. *Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade*, Brasília, v.5, n.3, art.4, p. 69-85, set/dez.2011.

IASB. *Exposure Draft ED/2015/3 – Conceptual Framework for Financial Reporting*. USA: IASB, 2015. Disponível em: http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/May%202015/ED_CF_MAY%202015.pdf. Acessado em: 02/07/2015.

IFAC. **The Conceptual Framework for General Purpose Financial Reporting By Public Sector Entities**. USA: IFAC, 2014. Disponível em: <http://viewer.zmags.com/publication/1de903a6#/1de903a6/55>. Acessado em: 02/07/2015

_____. *Study 14: transition to the accrual basis of accounting: guidance for governments and government entities*. 3. ed. USA: IFAC, 2011. Disponível em: <http://www.ifac.org/publications-resources/study-14-transition-accrual-basis-accounting-guidance-governments-and-governm>. Acessado em: 28/04/2015.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade Pública**: Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2009.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Direito Tributário Brasileiro**. Niteroi, RJ: Impetus, 2009.

NIYAMA, Jorge Katsumi, SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.) Como elaborar trabalhos Monográficos em contabilidade: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006 (p. 76 a 97)

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL STN. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**, Partes III 6ª. Edição. Brasília: STN, 2014. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/web/stn/-/consulta-publica-mcasp-6ª-edicao>