

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

WILSON KAZUYOSHI SATO

**OS DÉBITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA E A
DELIBERAÇÃO CVM N° 489/2005**

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E FINANCEIRAS

**PUC-SP
São Paulo
2010**

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS E FINANCEIRAS

OS DÉBITOS INSCRITOS EM DÍVIDA ATIVA E A
DELIBERAÇÃO CVM N° 489/2005

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência para obtenção do Título de Mestre em Ciências Contábeis e Financeiras – Área de Concentração: Controladoria e Contabilidade, sob a orientação do Prof. Dr. Roberto Quiroga Mosquera.

WILSON KAZUYOSHI SATO

PUC – SP
SÃO PAULO
2010

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Roberto Quiroga Mosquera
Orientador – PUC/SP

Prof. Dr. Massanori Monobe
FEA/USP

Prof. Dr. Juarez Torino Belli
PUC/SP

DEDICATÓRIA

A todos os profissionais da Contabilidade e do Direito,
que terão um grande desafio pela frente:
a elaboração de um novo pensamento contábil no Brasil.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, por ter me dado força, sabedoria e condições para concluir essa importante etapa da minha vida.

Aos meus pais, pela crença na importância e no valor do estudo.

À Prof^a. Djanira Soares de Almeida Oliveira, pela sugestão de que eu me dedicasse à docência, razão pela qual o Mestrado foi a etapa necessária.

Aos professores doutores, componentes da banca examinadora, pela leitura, contribuições, bem como orientação respeitosa e eficaz.

A todos os colegas da Loeser e Portela Advogados, pelas contribuições ao longo do trabalho.

Mais do que mera presença de proposições descritivas de origens estranhas, a doutrina do Direito Tributário ostentou, durante considerável espaço de tempo, a confluência de métodos diversos, naquela ‘mancebia irregular’ a que se referiu Alfredo Augusto Becker. E o resultado foi o que todos sabem: a falência, enquanto “conhecimento multidisciplinar”, da nossa velha ‘Ciência das Finanças’, que ousou ter a pretensão de relatar a atividade financeira do Estado, sob os mais diferentes enfoques temáticos. Ora, como a cada ciência cabe um, e somente um método, seria, como foi, tentativa vã descrever o mesmo objeto segundo ângulos cognoscentes distintos: econômico, histórico, antropológico, jurídico, ético e tantos mais.

Apoiado na pureza metodológica kelseniana, devidamente refletida no empirismo lógico do “Círculo de Viena”, a reação foi de certo modo radical, afastando da cogitação da Ciência do Direito, em sentido estrito, matérias que, em princípio, eram consideradas pré-jurídicas ou metajurídicas.

Entre elas estiveram as ciências contábeis, malgrado o extenso plano desse setor coberto pela juridicidade. Hoje o funcionamento das sociedades civis e comerciais está amplamente prescrito no direito positivo brasileiro, de tal modo que conhecer tais campos significa, também, travar contato com os preceitos jurídicos que lhes governam os passos. Penso presidir aqui o excesso a que me referi.

A pretexto de repudiar o que não fosse estritamente jurídico, a comunidade científica acabou desprezando domínios importantes para a disciplina das condutas inter-humanas.

Todo aquele que pretender aproximar-se da vida dessas sociedades, células indispensáveis para a movimentação econômica do país, verá que o trato com o direito tributário requer a consideração direta da linguagem contábil-fiscal, com sua particularíssima simbologia, cuidadosamente juridicizada pela legislação específica.(...)”

Paulo de Barros Carvalho, no prefácio da obra “Imposto de Renda da pessoa jurídica: critérios constitucionais de apuração da base de cálculo.

Renato Romeu Renck (2001).

RESUMO

Esta dissertação tem um especial tipo de exigibilidade – ou recebível – como seu foco. Quando uma dívida não é paga a uma entidade governamental depois de expirado o prazo para pagamento, a quantia está sujeita a um registro, conforme procedimentos estabelecidos na lei. O débito pode ser originado de impostos não pagos . Devido à relevância da primeira origem esta dissertação está nela focada, contudo cabe ressaltar que todos os débitos estão sujeitos à cobrança judicial: o único requisito é ser apropriadamente registrado pela autoridade. Na esfera federal esse poder é concedido ao Procurador-Geral da Fazenda Nacional. Todas essas circunstâncias conferem ao débito a presunção de certeza e liquidez. Em um processo de tradução de uma palavra ou uma idéia requer-se alguma atenção. Para elaborar este resumo foi recomendável evitar-se uma livre tradução de “Dívida Ativa”. Mesmo em português, essa combinação de duas palavras antagônicas é criticada quando levada em consideração para fins contábeis. Uma palavra significa “exigibilidade” e a outra pode significar “ativo”. Mas todas essas questões relacionadas a problemas de tradução tendem a ser relevantes quando dois sistemas legais estão envolvidos. E problemas podem surgir se essas diferenças não forem levadas em consideração, e uma simples tradução seja adotada. Essa situação é o que podemos ver no Brasil quando os padrões emitidos pelas autoridades brasileiras são simples cópias de similar internacional; o objeto desta dissertação é o equivalente brasileiro ao IAS 37. E o ambiente brasileiro demanda uma especial atenção por conta de suas grandes questões tributárias. Assim, combinando as principais idéias sobre “Dívida Ativa” à luz dos que os padrões prescrevem, foram estudadas algumas demonstrações financeiras, e em algumas delas nenhuma evidência do débito foi fornecida.

Palavras-chave: Dívida Ativa – Débitos – Provisões – Passivos – Deliberação CVM Nº 489/05

ABSTRACT

This paper has an special kind of liability – or receivable – as its focus. When a debt is not paid to a Government body after the expiration of the time allowed for the payment, the amount is subject to be booked under legal procedures provided by law. This debt can be originated from unpaid taxes. Due to the relevance of this source this paper is focused on it. But all the unpaid debts are subject to be collected by judicial means: the only requirement is to be properly registered by the authority. In the Federal level of Government this power is granted to the Federal Treasure General Attorney. All the circumstances grant to this kind of debt a presumptuous liquidness and certainty. It requires some attention the process one translates a word, or an idea. To write this abstract avoiding a free translation to “Dívida Ativa” was desirable. Even in Portuguese this combination of two antagonistic words is criticized when taking into accounting purposes. One word means liability while the other could means asset. But all these questions related to translation issues tend to be relevant when two different legal systems are involved. And problems can arise if these differences are not take into consideration and a simple translation is adopted. This situation is what we can see in Brazil when the standards issued by Brazilian Authorities are simple copies of the international similar; the subject of this paper is the Brazilian equivalent to IAS 37. And Brazilian environment demands a special attention to its huge tax matters. So combining the main ideas about “Dívida Ativa” in light of what that standards prescribe, some Financial Statements were studied. Thus in some of them no evidence of the existence of the debt was given.

Keywords: Dívida Ativa – Debts – Provisions – Liabilities – CVM Deliberation Nº 489/05

LISTA DE FIGURAS

Figura 1	Ações para discussão do lançamento.....	32
Figura 2	Árvore de Decisão.....	84

LISTA DE TABELAS

Tabela 1	Inscrições e Valores das Dívidas: Ajuizadas e Não Ajuizadas.....	27
-----------------	--	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1	Razões das Diferenças nas Normas e Práticas Contábeis	67
Quadro 2	Comparação entre o IAS 37, a NPC 22 e o CPC 25	69
Quadro 3	Evolução dos Objetivos nos Pronunciamentos Contábeis.....	73
Quadro 4	Tradução do IAS 37 para obrigação legal.....	75
Quadro 5	Tratamento das Contingências Ativas e Passivas.....	82
Quadro 6	Classificação das probabilidades segundo o IAS 37 e o SFAS 5.	83
Quadro 7	Definições de evento pelo IAS 37, NPC 22 e CPC 25.....	86
Quadro 8	Eletropaulo – Provisões para litígios e contingências – 30/09/2009.....	102
Quadro 9	Eletropaulo – Execuções Fiscais – COFINS – Imunidade.....	103
Quadro 10	Eletropaulo – Execuções Fiscais – COFINS – Compensação.....	106
Quadro 11	Cia. Hering – Obrigações tributárias e previdenciárias – 31/12/2008.....	107
Quadro 12	Bicicletas Monark – Execuções Fiscais.....	112
Quadro 13	Lupatech – Contingências Passivas – 30/09/2009.....	113
Quadro 14	Lupatech – Contingências Passivas – 31/12/2008.....	114
Quadro 15	Lupatech – Execuções fiscais relevantes.....	115
Quadro 16	Quattor – Provisão para contingência – 31/12/2008.....	115
Quadro 17	Quattor – Execuções Fiscais – COFINS.....	117
Quadro 18	Corinthians – Provisão para contingências – 31/12/2008.....	119
Quadro 19	Corinthians – Débitos incluídos no “Timemania”.....	121
Quadro 20	Corinthians – Execuções Fiscais.....	121
Quadro 21	Termomecânica – Provisão para contingências – 31/12/2008.....	122
Quadro 22	Termomecânica – Realizável a Longo Prazo – Depósitos Judiciais – 31/12/2008.....	123
Quadro 23	Termomecânica – Execuções Fiscais.....	123

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ABRASCA	Associação Brasileira das Companhias Abertas
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ANAC	Agência Nacional de Aviação Civil
APIMEC	Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais
ASB	<i>Auditing Standards Board</i>
BACEN	Banco Central
BIS	<i>Bank for International Settlements</i>
BM	Banco Mundial
BOVESPA	Bolsa de Valores de São Paulo
BTC	Banco de Títulos CBLC
CBLC	Companhia Brasileira de Liquidação e Custódia
CCNC	Comissão Consultiva de Normas Contábeis
CDA	Coordenação da Dívida Ativa
CDC	Código de Defesa do Consumidor
CEF	Caixa Econômica Federal
CEO	<i>Chief Executive Officer</i>
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CIDE	Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico
CNPJ	Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSN	Companhia Siderúrgica Nacional
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
DARF	Documento de Arrecadação de Receitas Federais
DF's	Demonstrações Financeiras
DNA	Ácido Desoxirribonucléico
DR	<i>Depositary Receipts</i>
ECON	Economia
FASB	Conselho de Padrões de Contabilidade Financeira
FEA	Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade
FIPECAFI	Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
GAAP's	<i>Generally Accepted Accounting Principles</i>
IAS	<i>International Accounting Standard</i>
IASB	<i>The International Accounting Standard Board</i>
IASC	International Accounting Standards Committee
IBRACON	Instituto dos Auditores Independentes do Brasil
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
INCRA	Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária
INSS	Instituto Nacional de Seguridade Social
IOSCO	Organização Internacional das Comissões de Valores

IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Territorial Urbano
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISAR	Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade
IT	Interpretação Técnica
ITR	Imposto Territorial Rural
ITR-3	Informações Trimestrais Obrigatórias – 3º trimestre
JCP	Juros sobre o Capital Próprio
NBC	Normas Brasileiras de Contabilidade
NPC	Norma e Procedimento de Contabilidade
PAEX	Parcelamento Excepcional
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIS	Programa de Integração Social
PL	Projeto de Lei
PROCON	Fundação de Proteção e Defesa do Consumidor
PUCSP	Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
REFIS	Programa de Recuperação Fiscal
RFB	Receita Federal do Brasil
RTT	Regime Tributário de Transição
S.A.	Sociedade Anônima
SEBRAE	Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas
SENAI	Serviço Nacional de Aprendizagem Industrial
SEP	Superintendência de Relações com Empresas
SESI	Serviço Social da Indústria
SFAS	<i>Statement of Financial Accounting Standard</i>
SNC	Superintendência de Normas Contábeis e Auditoria
SOF	Secretaria de Orçamento Federal
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
USP	Universidade de São Paulo

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
CAPÍTULO I – DÍVIDA ATIVA.....	25
1.1. Conceituação.....	25
1.1.1. Abordagem Tributária.....	29
1.1.2. Abordagem Histórica.....	36
1.1.3. Abordagem Contábil.....	39
1.1.4. Do ato administrativo de inscrição em dívida ativa.....	45
1.2. A Execução Fiscal.....	50
1.2.1. A Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.....	52
1.2.2. Dos Embargos à Execução.....	55
CAPÍTULO II – PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES.....	58
2.1. Antecedentes do Problema.....	58
2.1.1. O Papel da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).....	60
2.1.2. Carta-Circular BACEN nº 3.429, de 17 de fevereiro de 2010.....	63
2.2. Objetivos da Normatização.....	65
2.3. Comparando o IAS 37, a NPC 22 e o CPC 25.....	68
2.4. Modo de Convergir: Simples Tradução.....	72
2.5. Do Papel dos Consultores Jurídicos no Contexto da NPC 22.....	77
2.5.1. Interpretação Técnica IBRACON nº 02/2006.....	80
2.5.2. Avaliação de Probabilidades de Êxito.....	82
CAPÍTULO III – EVIDENCIAÇÃO DAS CONTINGÊNCIAS TRIBUTÁRIAS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DAS COMPANHIAS.....	91
3.1. Companhia Siderúrgica Nacional.....	94
3.1.1. Da Execução Fiscal nº 2006.51.01.528862-6: débito compensado com ativo contingente.....	97
3.1.2. Adesão ao Parcelamento de Débitos – Lei nº 11.941/09.....	99
3.2. Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo S.A.....	101
3.2.1. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.....	102
3.3. Cia. Hering.....	107
3.3.1. Dos Embargos à Execução nº 2008.72.05.002646-4.....	108
3.3.2. Execuções Fiscais nº 2008.72.05.001226-0 e 2009.72.05.002925-1.....	109
3.3.3. Adesão ao Parcelamento de Débitos – Lei nº 11.941/2009.....	110
3.4. Banco ABC Brasil S.A.	111

3.5. Bicycletas Monark S.A.	111
3.6. Lupatech S.A.....	112
3.7. Quattor Químicos Básicos S.A.....	115
3.8. Sport Club Corinthians Paulista.....	119
3.8.1. Adesão ao “Timemania”	120
3.9. Termomecânica São Paulo S.A.....	122
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	126
SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS.....	130
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	131
GLOSSÁRIO.....	136
ANEXOS.....	140
LISTAGEM DA COLETÂNEA DE DOCUMENTOS CONTEMPLADOS NO CD QUE ACOMPANHA ESTA DISSERTAÇÃO.....	148

INTRODUÇÃO

Entre os dias 7 de julho de 1969 e 1º de março de 1970, foi exibida pela TV Globo a novela “A cabana do Pai Tomás”, adaptação do romance homônimo de Harriet Beecher Stowe que, publicado antes da Guerra de Secessão, teria inspirado o movimento abolicionista nos Estados Unidos. Segundo a publicação *The Encyclopedia of American Facts and Dates (ninth edition)*, o livro foi o mais importante dos anos 1850, não pela sua qualidade literária, mas pelo impacto na crescente controvérsia sobre a escravidão. O livro surgiu em 1852, e em um ano 300.000 cópias foram vendidas. Pela primeira vez, negros eram tratados como pessoas e não como estereótipos. O Sul condenou o livro, mas no Norte ele foi tido como um retrato verdadeiro dos horrores da escravidão. O livro pode ter apressado a divisão final entre Norte e Sul.

O personagem título foi vivido pelo ator Sérgio Cardoso (1925-1972), que teria sido escolhido pela agência de publicidade da Colgate-Palmolive¹. Essa empresa, juntamente com a Gessy-Lever e Kolynos-Van Ess, ao patrocinar as novelas apresentadas diariamente, desempenhou um papel importante na consolidação da indústria televisiva brasileira, frágil ainda como fonte produtora, mas com força para se impor como veículo de massa (ORTIZ; BORELLI; RAMOS, 1991, p.60).

Essas empresas repetiam em solo nacional a mesma estratégia adotada no país de origem para divulgação de seus produtos. Isso contribuiu para o surgimento de um gênero de dramaturgia chamado *soap-opera*, que no Brasil acabou por se transformar na telenovela, objeto de estudos acadêmicos, e que atualmente possui uma identidade própria, convertendo-se num gênero em cujo DNA sequer se suspeitaria uma influência norte-americana.

De fato, já em 1976, a TV Globo viria a produzir um dos seus maiores sucessos, a novela “A Escrava Isaura”, que foi exportada para inúmeros países, dentre os quais a China, onde foi transmitida em 1985, nos primórdios da liberalização da economia daquele país. Embora com temática semelhante, é tida como um autêntico produto nacional, diferentemente do que aconteceu com “A cabana do Pai Tomás”, muito criticada pelo fato de seu ator principal não ser negro. Nos dias atuais, um *remake* dessa produção não teria mais condições de ser

¹ Informação disponível no *site* Memória Globo.

realizado tal como no passado; não só pela temática – a escravidão no Brasil é um tema rico o suficiente para inspirar a dramaturgia nacional – como pela impensável escalação de um ator branco para desempenhar o papel de um negro, fato que seria rechaçado por várias razões, dentre as quais alguma política de ação afirmativa, à qual também pode ser atribuída uma influência norte-americana. Segundo Vogt (2003) após a regulamentação do crime de racismo, muda-se o paradigma dos estudos e dos movimentos negros no Brasil, em decorrência das transformações ocorridas no mundo globalizado; troca-se o ideal do Brasil Mestiço pelas ações para o reconhecimento étnico-racial dos negros.

Finalmente, nesse processo de assimilação cultural é de se destacar que o produto telenovela acabou por adquirir configuração própria, merecendo, pela primeira vez, a criação de uma categoria para premiação pela Academia Internacional de Artes e Ciências da Televisão. No ano de 2009 foi escolhida a produção brasileira “Caminho das Índias”, que mostrou aos telespectadores brasileiros, com as devidas licenças desse gênero, alguns aspectos culturais e econômicos da Índia.

O leitor deve estar intrigado com a menção à telenovela no início de um trabalho acadêmico sobre Contabilidade. Trata-se, sem dúvida, de um recurso para amenizar uma entrada abrupta num tema que pode parecer árido para muitos. Ou dentro da melhor tradição brasileira de hospitalidade, uma forma de “puxar assunto”. Mas esse breve histórico sobre como se originou um dos gêneros mais populares da TV brasileira revela alguns pontos em comum com o universo que se pretende visitar.

De fato, pode-se dizer que tanto a novela como a Contabilidade possuem em seu desenvolvimento histórico uma fase norte-americana nos seus primórdios. Se a primeira fez parte da linguagem adotada pelas companhias norte-americanas para a divulgação de seus produtos, a segunda pode ser entendida também como uma linguagem adotada pelas companhias, sendo historicamente reconhecida a influência da chamada Escola Norte-Americana de Contabilidade, que Ludícibus (2000, p. 37) intitula de “A invasão norte-americana” (a Escola Anglo-Saxônica):

[...] diríamos que a Contabilidade no Brasil evoluiu sob a influência da escola italiana, não sem aparecerem traços de uma escola verdadeiramente brasileira, até que algumas firmas de auditoria de origem anglo-americana, certos cursos de treinamento em

Contabilidade e Finanças, oferecidos por grandes empresas, tais como o excelente BTC da General Electric, e a Faculdade de Economia e Administração, em seu curso básico de Contabilidade Geral, acabassem exercendo forte influência, revertendo a tendência.

Portanto, a Contabilidade que emergiu após a regulação do mercado acionário nacional, carrega consigo uma característica acentuada, a de ter a regulamentação norte-americana como fonte de inspiração. Sobre isso Weffort (2005, p.104) afirma que:

Também se verifica a influência do direito anglo-saxônico na elaboração da legislação societária. Como exemplos dessa influência, podem-se citar: a instituição dos acordos de voto em bloco inspirados no *pooling agreement* da prática norte-americana; o conceito de valor mobiliário que foi inspirado na jurisprudência norte-americana sobre o conceito de *security*; a instituição da Comissão de Valores Mobiliários como agência reguladora independente (seguindo a tendência americana); e a repressão ao *insider trading*.

Ainda nesse sentido, Leães (1974, p.41-60), ao discorrer sobre o conceito de *security* no direito norte-americano e o conceito análogo no direito brasileiro afirma que:

A partir de 1964, o governo do Brasil empreendeu a execução de um importante programa destinado a impulsionar o desenvolvimento do mercado de capitais. Consciente de que o desenvolvimento financeiro é indispensável para o desenvolvimento econômico geral do país, concebeu-se um ambicioso plano de ação governamental, destinado a intervir na economia e garantir uma rápida expansão das instituições financeiras. (...) Nessa ordem de idéias, a par de um complexo sistema de incentivos fiscais, exerceram força catalizadora no mercado brasileiro a L. n. 4.728, de 14.7.1965, e as normas complementares, sancionadas com o objetivo de “disciplinar o mercado de capitais e estabelecer medidas para o seu desenvolvimento.

Assim, parece ser indiscutível que a legislação reguladora do mercado de capitais inspirou-se na regulamentação norte-americana, constituindo, ao que se saiba, o primeiro esforço de adaptação de um complexo de instituições e normas jurídicas, oriundas de um país de *common law*, no contexto de um país tributário da tradição continental européia².

Segundo Ludícibus (2000, p. 37) a legislação comercial, que até a antiga Lei

² Sugere-se a leitura de “O Estudo das Recepções de Direito”, de autoria da Prof^a. Ana Lúcia de Lyra Tavares.

das Sociedades por Ações, era de inspiração europeia (com traços marcantes brasileiros na classificação dos balanços das S.A.) passa a adotar uma filosofia nitidamente norte-americana, a partir, principalmente, da Resolução nº 220 e da Circular nº 179 do Banco Central.

E é exatamente essa relação entre dois sistemas jurídico-contábeis que o presente trabalho visita, ao tratar de um caso específico, qual seja, a Deliberação CVM nº 489/2005, de 3 de outubro de 2005, que expressamente aprovou a NPC 22 (Norma e Procedimento de Contabilidade) do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil:

Considerando a importância e a necessidade de que as práticas contábeis brasileiras sejam convergentes com as práticas contábeis internacionais, seja em função do aumento da transparência e da segurança das nossas informações contábeis, seja por possibilitar o acesso, a um custo mais baixo, das empresas nacionais às fontes de financiamentos externas.

Essa convergência, da qual se falará adiante, ficou mais clara quando, por meio da Interpretação Técnica IBRACON nº 02/2006 a referida entidade esclareceu que a matriz da NPC 22 é a Norma Internacional de Contabilidade nº 37 (IAS 37), que foi emitida pelo *International Accounting Standards Board* (IASB) em setembro de 1998, e implantado a partir de janeiro do ano seguinte. Posteriormente o fato tornou-se oficial com o Edital de Audiência Pública SNC nº 13/2009, por meio do qual a CVM submeteu à Audiência Pública a minuta de Deliberação que referenda o Pronunciamento Técnico CPC 25 emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, intitulado “**Provisão e Passivo e Ativo Contingentes**”.

Segundo o Edital “este pronunciamento está baseado no IAS 37 – *Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets* do IASB e não apresenta novidades em relação à Deliberação CVM nº 489, de 03 de outubro de 2005 (...)”. De fato, da leitura do texto submetido à discussão, verifica-se algumas alterações que não afetam a fidelidade ao IAS 37. Porém, sob a ótica interpretativa, há mudança substancial representada pela eliminação dos anexos existentes no pronunciamento anterior, e a sua substituição por apêndices, com a relevante ressalva de que “este apêndice é apenas ilustrativo e não faz parte do Pronunciamento Técnico. Seu propósito é resumir os principais requerimentos do Pronunciamento”.

Como **limitação de escopo** é importante observar que, no período de elaboração do presente trabalho, ocorreram alterações no cenário normativo abordado, começando pelo próprio IAS 37, que estava sendo objeto de propostas de emendas, passando pela promulgação da Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007, até chegar à Deliberação CVM nº 594, de 15 de dezembro de 2009 – que revogou a Deliberação CVM nº 489/2005 a partir de dezembro de 2010, e aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 25. E outras alterações poderão ainda ocorrer, uma vez que o IAS 37 foi novamente objeto de propostas de emendas, em um processo iniciado em janeiro de 2010. Ambas as propostas de emendas ao IAS 37 estão no CD-ROM encartado a este trabalho.

Conquanto se possa listar de modo cronológico as mudanças ocorridas na normatização sobre provisões e passivos contingentes, podemos afirmar que todas elas refletem mais do que uma mudança no modo de se avaliar um fato ou situação sob o ponto de vista da Contabilidade. Mudança, que tem uma dimensão muito maior, uma vez que sinaliza a ruptura de um modelo contábil brasileiro focado apenas nos efeitos tributários e a passagem para um estágio em que os operadores da Contabilidade deverão encarar as Demonstrações Financeiras das Companhias como um instrumento efetivo para tomada de decisões econômicas, principalmente de investidores e outros interessados, que somente tem conhecimento daquilo que é oficialmente divulgado.

Assim, nesse contexto legislativo, podemos mencionar também a Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, resultado da conversão da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, que instituiu o chamado Regime Tributário de Transição – RTT, consignando em sua Exposição de Motivos que a insegurança jurídica causada pela alta complexidade dos novos métodos e critérios contábeis instituídos pela Lei nº 11.638/07 exigiram a criação do referido regime de transição, cuja finalidade seria neutralizar os efeitos tributários, e com isso removê-la.

Ainda de acordo com a Exposição de Motivos, o processo de harmonização das normas contábeis nacionais com os padrões internacionais de contabilidade, identificado como o objetivo maior da Lei nº 11.638/2007, deveria prolongar-se pelos próximos anos, o que faria com que a aplicação do RTT não se restringisse ao ano de 2008, sendo aplicável também em 2009 e, se necessário, nos anos subseqüentes. A própria Medida Provisória estabeleceu a facultatividade da adoção do RTT nos referidos anos, e a sua obrigatoriedade a partir do ano de 2010,

inclusive.

Portanto, há todo um cenário de transitoriedade que poderia recomendar algumas limitações na abordagem do tema, aproveitando-se apenas daquilo que auxilia na sua compreensão. Nesse sentido, não são feitas maiores considerações a respeito do RTT. O que nos interessa pontuar sobre o regime está na explicação de que ele valerá até que seja editada lei regulando **definitivamente** (destaques nossos) os efeitos tributários, bem como a sua aplicação obrigatória a partir de 2010.

Com efeito, a pretensão de regulação definitiva, combinada com a coercitividade da adoção de um regime que se pretende transitório parece não se harmonizar com aquilo que foi a grande inovação trazida pela Lei nº 11.938/2007: a sua adesão a um cenário internacional cujo funcionamento se pauta por um dinamismo em que o definitivo e o coercitivo não encontram espaço.

Ademais, podemos afirmar que as próprias normas contábeis internacionais, cuja adoção foi autorizada pela referida lei, ainda não podem ser consideradas definitivas, não só diante do fato do IAS 37 ter sido submetido a propostas de alteração, como também pelo fato da sua adequação à realidade brasileira não ter sido ainda avaliada.

A **Justificativa do Trabalho** se dá pelo cenário de mudança que se apresenta – ainda não consolidado – apoiado na perspectiva de que a promulgação de uma lei não revoga décadas de predominância de um pensamento contábil moldado aos interesses tributários. Daí o objetivo de apresentar uma colaboração para que, inicialmente, se discuta a maneira como se adotaram as normas internacionais de Contabilidade.

Assim, o primeiro aspecto para o qual chamamos a atenção é que IAS 37 se vale de referências que não frequentam o cotidiano dos profissionais responsáveis pela elaboração das demonstrações financeiras, em oposição à inexistência daquelas mais freqüentes – como fez a NPC 22 – o que causa, no mínimo, um “desconforto”, o que por si só justificaria a elaboração de um trabalho acadêmico sobre o tema.

Com efeito, se todo trabalho acadêmico tem como objetivo responder a uma questão, e pode ter como motivo uma inquietação, um estranhamento, um desconforto, esses se demonstram por meio da adoção fiel do IAS 37. Mesmo sendo inegável que temos um cenário, em que as normas contábeis estão se harmonizando entre si, ou convergindo para uma direção comum, não nos parece

que isso autorize a adoção integral, sem qualquer adaptação, de um corpo já pronto, descuidando-se da sua adaptação, especialmente em relação a matérias de altíssima relevância e complexidade, como são as de natureza tributária.

Assim, destina-se o primeiro capítulo a apresentar a Dívida Ativa, e sempre sob o enfoque da Dívida Ativa da União. Segundo informações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN, em seu próprio site, o estoque dessas dívidas chegava a quase R\$ 550 bilhões em novembro de 2008, abrangendo tanto as de natureza tributária como as não-tributárias. O tema é abordado no ambiente tributário, histórico e contábil, especialmente o da Contabilidade Pública. Trata-se de um tema com evidência própria, e que se revelou com um atributo adicional que recomendaria uma revisão do modo como é tratada – ou não – em algumas demonstrações financeiras. Sob esse aspecto, apenas com o compromisso de melhor ilustrar o tema, foram analisadas as demonstrações financeiras de algumas companhias. Além disso, grata satisfação foi constatar um DNA contábil na Dívida Ativa, e sua riqueza como tema da Contabilidade Pública.

O segundo capítulo tem como foco a Deliberação CVM nº 489/2005, mais especificamente a NPC 22, que é o marco regulatório aprovado pelo referido normativo. São feitas algumas considerações sobre o contexto do seu surgimento, a sua relação com o IAS 37, a sua substituição por outro referencial técnico – o Pronunciamento Técnico CPC 25 – e o chamamento ao contexto das Provisões e Passivos Contingentes dos consultores jurídicos e sua necessária *expertise*.

Com efeito, tais profissionais passaram a desempenhar importante papel a partir da Resolução CFC nº 1.022, de 18 de março de 2005. A própria NPC 22 gerou manifestações como a Interpretação Técnica IBRACON nº 02/2006, a qual foi elaborada com a finalidade de esclarecer alguns assuntos que estavam dificultando a implantação plena da NPC 22, muitos dos quais relacionados a questões legais, especificamente aquilo que a própria entidade identificou como “assunto de especial relevância para o mercado brasileiro”, qual seja, os passivos tributários.

Trata-se, portanto, de um contexto em que profissionais de áreas distintas precisam interagir, cada qual com suas idiosincrasias, mas que possui muitos pontos de intersecção. E uma delas é a exigibilidade, que na Contabilidade exerce o papel de substantivo, enquanto que no campo do Direito Tributário ela é um atributo, uma qualidade.

Com efeito, é pertinente essa comparação, dado que a exigibilidade do tributo, que vem a ser uma obrigação legal e não uma provisão ou uma contingência passiva, conforme já se manifestou o IBRACON, pode ser suspensa sem que isso afete o crédito tributário. Com efeito, ocorrendo alguma das hipóteses previstas no art. 151 do CTN o que se opera é a suspensão do teor da exigibilidade do crédito, não do próprio crédito tributário, que continua existindo tal qual nascera (CARVALHO, 2007, p. 473). Em outras palavras poder-se-ia indagar: se do ponto de vista jurídico a obrigação existe simplesmente porque nasceu, por que na Contabilidade poderia haver dúvidas quanto ao seu reconhecimento? Não seria recomendável estudar um registro contábil específico para os créditos tributários com exigibilidade suspensa?

O tema que aqui se explora permite o exercício de uma visão multidisciplinar. Até mesmo por conta dos diversos fatos que ocorreram, ou seja, a própria questão que se buscava responder foi sendo reescrita ao longo do tempo. A idéia inicial, antes da concepção do trabalho, foi a de estudar a questão dos tributos com exigibilidade suspensa, objetivando sugerir que tivessem um tratamento específico nas Demonstrações Financeiras. Posteriormente optou-se por focar especificamente o caso da Dívida Ativa, ante a perspectiva de estudos iniciais indicarem importantes conexões do tema com a Contabilidade. Assim, vista apenas sob o ângulo do Direito, a questão girava em torno da presunção de certeza e liquidez de que ela goza poder justificar o seu efetivo registro como obrigação. E foi na Contabilidade Pública que encontramos elementos que reforçam o entendimento quanto ao seu registro contábil como obrigação.

E a questão precisou ser reformulada em razão da Consulta Pública que antecedeu a aprovação do Pronunciamento CPC 25, uma vez que sugestões para que os débitos inscritos em Dívida Ativa fossem considerados no passivo da entidade, não foram acatadas. Como justificativa o CPC apresentou seu entendimento que não seria adequado definir-se indistintamente critérios de provisionamento com base exclusivamente no estágio em que se encontram as disputas judiciais ou administrativas.

Assim, a questão proposta passou a considerar o posicionamento do CPC, objetivando-se com os elementos apresentados, uma reapreciação desse entendimento, especialmente diante da possibilidade de alteração do IAS 37 como resultado do processo iniciado em janeiro de 2010, já mencionado. E muito do que

aqui se apresenta é resultado de um estudo em que Direito e Contabilidade buscam um diálogo focado mais nas suas parecenças que em suas diferenças, em sintonia com uma demanda pela convergência, não a contábil, mencionada anteriormente, mas entre ambas as disciplinas. A propósito do novo cenário contábil trazido pela Lei nº 11.638/2007, Fonseca (2010, p. 28) observa que:

[...] não se nega que a Ciência Contábil não seja apta a criar direitos e obrigações, e nem que o Direito Tributário (ou a Ciência Jurídica, para se ser mais amplo) não se deva “sujeitar” àquela. O que se defende não é a “sujeição” do Direito Tributário à Ciência Contábil, mas se reconhece que o Direito Tributário, ao se utilizar de conceitos contábeis previamente estabelecidos, deve adequar a sua regulamentação diante de um novo ponto de partida.

Essa intersecção, ao menos do ponto de vista do repertório de conhecimento dos profissionais que atuam em uma ou outra área, tem aumentado consideravelmente, exigindo uma visão multidisciplinar de sua abordagem. Trata-se, portanto, de um exemplo prático de uma interação entre campos do conhecimento, o que não é muito usual no Brasil.

Zylberstajn e Sztajn (2005, VII) assim explicam a falta dessa interação:

O interesse na área interdisciplinar de Economia, Direito e Organizações tem origem no isolamento que caracteriza as tradições dos três campos do conhecimento e das respectivas instituições acadêmicas no Brasil. Cada um de nós que atua individualmente nas respectivas áreas tende a desconhecer as contribuições das demais. A sentida necessidade de promover mudanças institucionais de fundo nos leva a repensar o isolamento, buscando estabelecer pontes conceituais e criar, por conseqüência, mecanismos de comunicação entre as áreas de especialidade, retomando, de certa forma, a concepção de Universidade como universalidade de produção de conhecimento

E corroborando a opinião dos autores, assim se manifesta Eliseu Martins na apresentação que faz sobre a obra dos citados autores:

A visão multidisciplinar é o esteio que mais garante o avanço do conhecimento. Dá segurança à direção a ser seguida e reduz as chances de erros na escolha dos caminhos mais profícuos. Permite a visão holística do universo, das suas forças e princípios e, no caso que talvez mais interessa, viabiliza a compreensão da natureza do ser humano e das regras e formas que explicam e permitem sua via social. Permite, contrapondo-se ao hermetismo da especialização, a real compreensão da interação entre os diversos conhecimentos formados, na maioria das vezes, de forma estanque e com reduzido

proveito do potencial pleno de sua utilidade. Entretanto, mesmo no mundo da pesquisa e do ensino universitários essa visão multidisciplinar, tão comentada, não se faz tão freqüente quanto necessária (ZYLBERSTAJN; SZTAJN, 2005).

Isto posto, destina-se o primeiro capítulo a apresentar a Dívida Ativa e suas características. Já no segundo capítulo enfocam-se as provisões e a sua regulamentação pretendida. E no terceiro capítulo apresentamos uma amostra de casos em que se buscou constatar a evidenciação das contingências tributárias relacionadas a débitos inscritos em Dívida Ativa nas demonstrações financeiras. Essa amostra abrange entidades de portes e perfis distintos.

Após os capítulos são tecidas as considerações finais desta dissertação, apresentadas as referências utilizadas, o glossário elaborado para melhor compreensão dos termos e os anexos que alicerçaram o trabalho.

CAPÍTULO I – A DÍVIDA ATIVA

Neste capítulo apresentamos a Dívida Ativa conceituando-a, focando-a em diversas abordagens, sua regulamentação, seu enfoque na Contabilidade Pública, entre outros.

1.1. Conceituação

Como em qualquer estudo, é imperativo definir aquilo sobre o que pretendemos discorrer e, neste caso, considerando que o tema em questão é a Dívida Ativa, perguntamos se esta é assunto de natureza contábil ou tributária?

Tal indagação pode ter origem, por exemplo, a partir da leitura do artigo 201 do Código Tributário Nacional (CTN).

Art. 201.

Constitui dívida ativa tributária a proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular.

E, o artigo 204 do CTN estabelece:

Art. 204.

A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

De fato, simplesmente por estar prevista no CTN, a Dívida Ativa suscita uma primeira definição como assunto de natureza tributária. Entretanto, conforme delimitado pelos próprios artigos, tais atributos aplicam-se somente à Dívida Ativa de origem tributária. Assim, dada essa restrição, a previsão contida no CTN parte de algo preexistente, uma vez que não há o cuidado de se definir a Dívida Ativa, mas, de abarcar em seus preceitos, aquela que tenha fundamento em matéria por ela tratada originariamente, ou seja, os tributos.

Ressaltamos que a inscrição na repartição correspondente, só ocorre após o esgotamento do prazo fixado para pagamento do crédito tributário pelo devedor,

aqui chamado também de sujeito passivo. A própria Dívida Ativa somente surge após uma sequência lógica de fatos, estabelecida pelo próprio CTN, ou seja, constituição do crédito tributário, eventual suspensão da sua exigibilidade, sua extinção e fiscalização. Nesse sentido, podemos afirmar que o crédito tributário deixa de existir como tal, passando a ser a essência de um novo instituto jurídico, que confere à dívida uma nova forma. Com efeito, embora para o sujeito passivo a inscrição em Dívida Ativa possa ser encarada como uma etapa que sucede outra é importante ter em mente a concepção de Gouveia (2005, p. 17), a respeito da autonomia e independência do procedimento, especialmente por não se tratar da complementação de um lançamento.

Nesse sentido, cita a autora:

Longe se ser mera formalidade em relação ao crédito fiscal, o ato administrativo de inscrição em dívida ativa significa uma mudança importantíssima para a situação jurídica do crédito fiscal, o qual passa a tomar parte de novas relações jurídicas. (...) Assim, aparta-se a causa do ato de lançamento fiscal da causa do ato de inscrição em dívida ativa, as quais não se confundem, sendo a primeira relacionada com a constituição jurídica de um dever ao sujeito passivo, cuja conduta é o recolhimento de determinada quantia em dinheiro aos cofres públicos, e a segunda afeita ao exercício do direito de exigir coativamente uma prestação patrimonial na instância judicial por meio de ação executiva específica (GOUVEIA, 2005, p.17; 20).

Logo, a Dívida Ativa significa uma alteração no *status* de um débito, afetado que foi pelo seu inadimplemento. Assim, quando afirmamos anteriormente tratar-se de referência a algo preexistente, estamos nos referindo ao crédito tributário, não concedendo à Dívida Ativa a característica de um fato novo e inesperado, dado tratar-se de passivo não liquidado.

E, valendo-se das palavras da autora, mencionamos que à luz do que estudamos no presente trabalho – passivos e provisões para contingências – ao direito que tem o credor, aqui chamado de sujeito ativo, de exigir coativamente uma prestação patrimonial, deve ser dada a devida atenção.

Entretanto, mais do que a alteração em seu *status*, o débito passa a ter um novo interlocutor na relação já estabelecida entre o Sujeito Ativo e o Sujeito Passivo: a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). A esta cabe, além da competência para a prática do ato administrativo de inscrição em Dívida Ativa, a mais importante e razão de ser da inscrição, que é a cobrança judicial do débito.

Para uma noção da magnitude dessa questão, apresentamos na Tabela 1 o total – em novembro de 2008 – dos valores das inscrições, ajuizadas e não ajuizadas.

Tabela 1 – Inscrições e Valores das Dívidas: Ajuizadas e Não Ajuizadas



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL – PGFN
COORDENAÇÃO-GERAL DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO - CDA

**ESTOQUE TOTAL DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO
(VALOR DAS INSCRIÇÕES EM COBRANÇA)**

Valores em Reais

	AJUIZADAS	NÃO AJUIZADAS	TOTAL	VARIAÇÃO
ATÉ DEZ/2000	114.129.083.962,01	11.551.260.390,33	125.680.344.352,34	
ATÉ DEZ/2001	123.947.873.713,18	26.880.257.517,82	150.828.131.231,00	20,01%
ATÉ DEZ/2002	158.460.044.612,83	15.715.242.973,64	174.175.287.586,47	15,48%
ATÉ DEZ/2003	192.951.792.078,29	18.407.565.566,67	211.359.357.644,96	21,35%
ATÉ DEZ/2004	237.027.915.611,81	24.930.437.352,89	261.958.352.964,70	23,94%
ATÉ DEZ/2005	295.947.017.219,93	38.186.118.370,21	334.133.135.590,14	27,55%
ATÉ DEZ/2006	376.447.594.102,14	25.231.064.053,19	401.678.658.155,33	20,22%
ATÉ DEZ/2007	459.304.684.210,50	23.049.507.359,42	482.354.191.569,92	20,08%
ATÉ NOVEMBRO / 2008	520.044.864.384,20	29.518.053.156,02	549.562.917.540,22	13,93%

Fonte de Consulta: INTRANET - Mapas Gerais - Inscrições em Cobrança - Inscrições Ativas por Faixa de Valor Remanescente em Cobrança - L304519.12

Fonte: Ministério da Fazenda – PGFN/ CDA

Outro aspecto relevante surgido com essa mudança no *status* do débito é a sua majoração por conta da inclusão dos “Encargos legais do Decreto-lei nº 1.025/69”. Conforme mencionado anteriormente, para o sujeito passivo a inscrição em Dívida Ativa pode ser encarada como mais uma etapa na administração do débito. Contudo, importante pontuar que, nos termos do citado Decreto-lei, esse débito é acrescido de valor equivalente a 20% (vinte por cento) da dívida, conforme melhor explicado adiante.

Em si mesma considerada, o estudo da Dívida Ativa pode proporcionar um ambiente de pesquisa dentro do campo do Direito Administrativo, quando se estuda o ato de sua inscrição, especialmente os atributos inerentes a todos os atos administrativos.

Já quando vista sob um enfoque contábil, a própria denominação – Dívida Ativa – pode provocar um estranhamento, posto que é formada por duas palavras de forte representatividade para a Ciência Contábil e, que nesse campo, chegam a ser antagônicas. De fato, as primeiras lições nos ensinam que dívidas são itens do Passivo; contudo, se vista sob o enfoque da Contabilidade Pública, tal estranhamento pode não ocorrer, uma vez que a expressão significa, de fato, uma dívida, mas aquela que a Fazenda Pública tem o direito de executar; daí figurar em seu Ativo.

Esse direito à execução, ou seja, o de exigir do devedor o pagamento, confere ao débito inscrito em Dívida Ativa uma característica importante, a da executoriedade, ou exequibilidade³, que não se confunde com a exigibilidade, atributo inerente ao crédito tributário. Segundo Gouveia (2005):

Exigibilidade como atributo do ato administrativo de inscrição é diferente da exigibilidade como efeito do não-pagamento no prazo respectivo. Na primeira hipótese tem-se o direito de exigir que é próprio do crédito fiscal vencido e não pago; na segunda, tem-se o direito de executar, que nasce com o ato de inscrição e em virtude da sua qualidade especial de ato administrativo que tem esse atributo específico de conferir exigibilidade à prestação ativa vencida e não paga, no sentido de prestação exequível, sem precisar de intervenção do Poder Judiciário a lhe dar essa condição (GOUVEIA, 2005, p.189-190).

Observamos que a autora trata do tema Dívida Ativa sob o aspecto do ato administrativo:

O título executivo extrajudicial surge em virtude do ato-norma de inscrição e é representado pela CDA, a qual certifica o ato de inscrição e ao mesmo tempo descreve a relação jurídica do crédito fiscal. O crédito nasce com o lançamento, sem necessitar de outro ato que certifique a sua existência. O ato de inscrição empresta a condição de exigibilidade, no sentido de exequibilidade ao crédito fiscal, fazendo nascer um vínculo abstrato entre Estado-juiz e Fazenda Pública. (GOUVEIA, 2005, p.190).

E, nesse contexto, menciona o ensinamento de Mello (2009, p. 413) de que “a exigibilidade é o atributo do ato pelo qual se impele à obediência, ao atendimento da obrigação já imposta, sem necessidade de recorrer ao Poder Judiciário para induzir o administrado a observá-la”.

³ As expressões e termos com sublinhado duplo no texto compõem o Glossário no final desta Dissertação.

Podemos notar que tal atributo é inerente ao lançamento fiscal, antes mesmo do evento da inadimplência e posterior inscrição em Dívida Ativa. Com a inscrição, a exigibilidade evolui para um atributo cuja força determina a prestação jurisdicional, de modo que resulte na expropriação dos bens do devedor, para a satisfação da prestação patrimonial, por meio da execução fiscal. Esse atributo é a executoriedade que “é a qualidade pela qual o Poder Público pode compelir materialmente o administrado, sem precisão de buscar previamente as vias judiciais ao cumprimento da obrigação que impôs e exigiu” (MELLO, 2009, p. 413).

Essa ausência de uma busca prévia da via judicial pode ser justificada pelo artigo 204 do CTN, já visto anteriormente, uma vez que é desnecessário pronunciamento judicial para o estabelecimento da certeza e liquidez.

Assim, a pesquisa por referências que formam o conceito de Dívida Ativa resulta no encontro de informações relevantes no âmbito de distintas áreas do conhecimento, que se inter-relacionam, razão pela qual não devemos atribuir a uma ou outra uma suposta soberania no trato do tema. Ao contrário, da coleta dessas diversas referências verificamos que o tema comporta diversas abordagens, que são apresentadas ao longo deste capítulo.

Dada a proeminência do tema, bem como de outros correlatos, fazemos, inicialmente, a abordagem dos aspectos que antecedem a inscrição do débito em Dívida Ativa e que estão relacionados ao ambiente tributário.

1.1.1. Abordagem Tributária

Encontramos no ambiente tributário, outros aspectos que gravitam em torno do tema – exigibilidade e exequibilidade – e que sinalizam um campo de intersecção entre a Contabilidade e o Direito Tributário, na medida em que são atributos tratados em ambas as áreas.

Um aspecto importante mencionado pela legislação tributária refere-se ao esgotamento do prazo para pagamento, o que legitima a inscrição de um débito em Dívida Ativa. Podemos afirmar que esse é elemento caracterizador de grande importância, uma vez que lhe confere a presunção de certeza e liquidez. E como o próprio artigo 204 do CTN estabelece, tem o efeito de prova pré-constituída.

Assim, visto sob o enfoque tributário, um débito inscrito em Dívida Ativa representa não uma contingência, mas uma dívida, e devidamente qualificada como não-satisfeita, sujeitando o devedor à cobrança executiva que, obviamente, pode defender-se, mas só se apresentar garantias, onerando seu patrimônio.

Notamos que o próprio IBRACON já deixou consignado que o tributo, ainda que discutido judicialmente, é uma obrigação legal e não uma provisão ou uma contingência passiva. Também, de modo geral, nos termos do que estabelece o artigo 586 do Código de Processo Civil, a certeza, a liquidez e a exigibilidade são os atributos necessários para a cobrança de créditos, características que são inerentes aos lançamentos tributários, com o destaque de que a exigibilidade pode ser suspensão, mas somente na fase que antecede à inscrição em Dívida Ativa.

Com efeito, a exigibilidade é atributo que pode ser objeto de suspensão. Assim dispõe o CTN em seu artigo 151:

Art. 151 - Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança;

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI - o parcelamento.

E o Direito Tributário se encarrega de percorrer os seus meandros. Contudo, no contexto do presente trabalho, devemos nos atentar para a necessidade de estabelecer a premissa de que a inscrição em dívida ativa não se caracteriza como complemento do lançamento, especialmente sob a ótica do sujeito passivo, e no âmbito da escrituração contábil dos fatos que gravitam em torno da relação estabelecida após a inscrição.

De fato, até pela similitude de expressões nas áreas tributária e contábil, deve ser abordado o lançamento, que é um dos temas mais caros ao Direito Tributário. O artigo 142 do CTN define lançamento nos seguintes termos:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria

tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Carvalho (1985, p. 240) critica a definição do CTN, afirmando que “teria sido mais correto o legislador se tivesse abandonado essa expressão tão problemática e, em seu lugar, falasse em ‘formalizar o crédito’, que já se encontra constituído desde a data do fato jurídico tributário”.

De fato, o conceito de lançamento contido no CTN está praticamente em desuso, dado que as obrigações tributárias são criadas e cumpridas pelos próprios contribuintes, em ambientes informatizados. Sobre isso o autor assim se manifesta:

Diga-se de passagem, aliás, que tem havido crescimento significativo na participação dos súditos do Estado, instados a praticar uma série de expedientes para a produção de normas individuais e concretas nesse campo. A transferência de atividades relativas à apuração do débito tributário, para a esfera dos deveres instrumentais ou formais do sujeito passivo, mediante severo controle da entidade tributante, tornou-se viva realidade dos nossos dias. A maior parte dos tributos, hoje (...) estão cometidos ao sujeito passivo da obrigação tributária, cabendo-lhes estabelecer em fatos os eventos tributados e relatar os dados componentes da relação jurídica (CARVALHO, 2007, p. 402-403)

Portanto, temos que a finalidade do lançamento é formalizar o crédito tributário, declarando devedora uma determinada Entidade e, credora uma determinada pessoa jurídica de direito público, tendo a obrigação, prazo, montante e outras condições estabelecidas.

Ora, esse entendimento tem bastante utilidade para a Contabilidade, na medida em que um dos desafios da escrituração contábil é a compreensão acerca da existência e situação das coisas. De fato, prevalece na doutrina tributária brasileira, o entendimento de que o lançamento tem natureza declaratória e não constitutiva, simplesmente declarando a existência da obrigação tributária, desde o momento da ocorrência do fato gerador. E como dito anteriormente, a inscrição em Dívida Ativa do valor não pago a tempo não é complemento do lançamento. Mas, em termos de administração de um passivo, poderia ser encarado como uma fase pós-lançamento.

De fato, quando colocado sob o centro das atenções, o lançamento permite uma visão panorâmica do que podemos chamar de comportamento do sujeito passivo frente ao lançamento, que tem à sua disposição diversas ações, inclusive antes mesmo da ocorrência do fato gerador, como mostra a Figura 1:

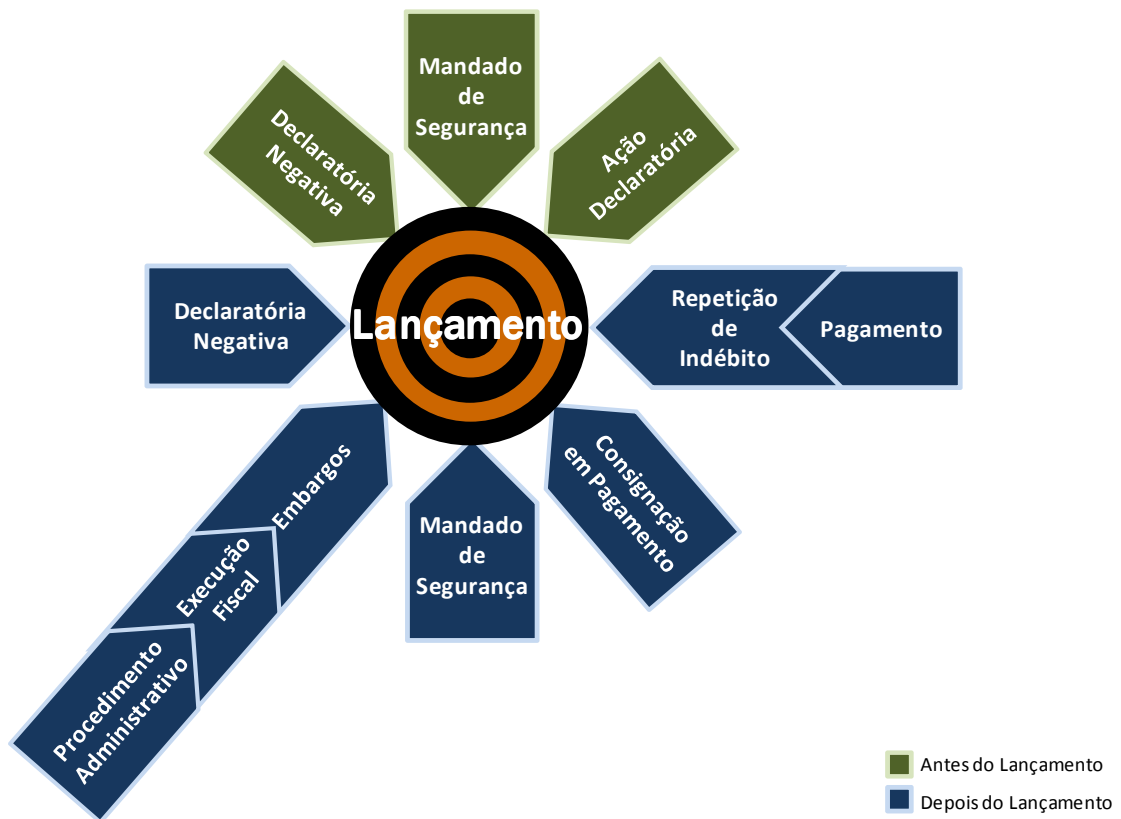


Figura 1 – Ações para discussão do lançamento

Fonte: Elaborada pelo autor

Das modalidades de comportamentos do sujeito passivo apresentadas na Figura 1, a Execução Fiscal é a única cuja iniciativa não é sua. E mesmo a sua “defesa” dá-se por meio de ação autônoma: os “Embargos à Execução”, cuja apresentação somente se torna possível, após a garantia da execução, em conformidade com o previsto na Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

A Execução Fiscal, na maioria das vezes, é precedida por um processo administrativo, iniciado com a lavratura de um auto de infração, e que muitas vezes também é analisado à luz das regras contábeis para o reconhecimento de passivos.

Há outra modalidade de “defesa”, a “Exceção de Pré-Executividade”, que embora não goze de previsão legal, é aceita pelos doutrinadores como um instrumento válido. A própria Advocacia-Geral da União, na Exposição de Motivos ao Anteprojeto de Lei que dispõe sobre a cobrança da Dívida Ativa da Fazenda Pública – e que tramita como Projeto de Lei nº 5.080/2009 – a ela se refere quando se manifesta sobre o estoque da Dívida Ativa da União:

[...] 7. De fato, o estoque da dívida ativa da União, incluída a da Previdência Social, já ultrapassa a cifra de R\$ 600 bilhões de reais e, uma vez incorporado o que ainda está em litígio administrativo, chega-se à impressionante cifra de R\$ 900 bilhões de reais.

8. São 2,5 milhões de processos judiciais na Justiça Federal, com baixíssima taxa de impugnação no âmbito judicial, seja por meio dos embargos, seja por meio da exceção de pré-executividade. (...)

Cabe ressaltarmos que estes não estão necessariamente à espera pela execução, pois esta já pode, inclusive, ter sido proposta; contudo, o contribuinte ainda não foi citado para se defender. Assim, o que vale nesse contexto é mostrar que a PGFN entende a validade da defesa via Exceção de Pré-Executividade.

Assim, nesse cenário, a Dívida Ativa pode ser efetivamente entendida como fase terminal de uma sucessão de acontecimentos, mas em nada transformadora do lançamento. Com efeito, nessa ordem cronológica dos fatos, podemos afirmar que o lançamento, como ato declaratório da obrigação tributária, possui efeito retroativo. Dada a sua natureza jurídica, o lançamento reporta-se à ocasião do nascimento da obrigação tributária, isto é, da ocorrência do fato gerador da respectiva obrigação, regendo-se pela lei então vigente e não a vigente à data do próprio lançamento.

O Código Tributário Nacional disciplina ainda, o lançamento nos arts. 143 a 146, nos seguintes termos:

Art. 143 - Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

Art. 144 - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º. Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de

investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, nesse último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

§ 2o.. - O disposto neste artigo não se aplica aos impostos lançados por períodos certos de tempo, desde que a respectiva lei fixe expressamente a data em que o fato gerador se considera ocorrido.

Art. 145 - O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no art. 149.

Art. 146 - A modificação introduzida, de ofício ou em conseqüência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Nos termos dos artigos 147, 149 e 150 do CTN, existem três modalidades de lançamento: por declaração, de ofício, e por homologação.

Na primeira modalidade de lançamento, cooperam, desde o início, de um lado o contribuinte ou terceiro obrigado e de outro a repartição fiscal. Dentro dos prazos previstos, o contribuinte (ou o terceiro obrigado) apresenta declaração, que é apreciada pela repartição fiscal (artigo 147 do CTN).

O lançamento de ofício é feito exclusivamente pelo órgão fiscal, sem a colaboração normal do contribuinte, de modo que, concluída a apuração e fixado o "quantum" no prazo legal, a repartição expede ao contribuinte a notificação do lançamento (Artigo 149 do CTN).

Já no lançamento por homologação, também chamado de "autolancamento", o próprio contribuinte, ou terceiro obrigado, apura a obrigação, o *quantum* devido e efetua o pagamento sem prévio exame da repartição. Recebendo o tributo e tomando, assim, conhecimento dessa atividade do contribuinte, sem que nos prazos legais se instaure revisão ou lançamento de ofício, a repartição homologa o lançamento, operando-se a extinção do crédito tributário.

É certo que no âmbito do Direito Tributário, essa denominação de "autolancamento" é polêmica, especialmente diante dos seus efeitos, que podem resultar numa aceleração de toda uma sucessão de acontecimentos, culminando com a inscrição de um débito em Dívida Ativa e conseqüente propositura da

Execução Fiscal, sem que o contribuinte tenha tido outra participação, a não ser a de gerar a informação considerada como “lançamento”.

De qualquer modo, no que se refere à relação entre lançamento e Dívida Ativa, é importante pontuar, sempre, que essa não é complemento daquele. Tal delimitação é necessária, por exemplo, quando se tem em mente o artigo 174 do CTN, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional da cobrança do crédito tributário, a data da sua constituição definitiva. Considerando-se que a inscrição do débito é imprescindível para a sua cobrança na via judicial, poder-se-ia atribuir à inscrição o efeito da constituição definitiva do crédito tributário.

Em verdade, o artigo 174 do CTN estabelece como termo inicial do prazo prescricional uma data em que a principal característica da Dívida Ativa ainda não está materializada, qual seja, o esgotamento do prazo para pagamento. Portanto, estabelece-se uma curiosa situação em que se inicia um prazo para exercício da executoriedade ou exequibilidade – característica de capital importância para a Dívida Ativa e que será abordada adiante – simultaneamente ao da ocorrência de uma hipótese natural de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, qual seja, o seu não vencimento.

Essa previsão no CTN pode dar uma ideia equivocada quanto à inscrição em Dívida Ativa constituir-se numa continuidade ou complementação do processo de lançamento. A inscrição é o ato de convolação do débito em dívida ativa em termos jurídico-processuais. Ou seja, precisa tornar-se dívida ativa para receber o atributo de executoriedade.

Assim, ao visitarmos diversas áreas do Direito, em que a Dívida Ativa é enfocada ou comparece como mero instrumento, encontramos conceitos que ajudam a uma melhor compreensão de seu vulto, especialmente pelos operadores da Contabilidade. Essas visitas, por sua vez, são antecedidas pela apresentação da Dívida Ativa sob um enfoque histórico, o que também se confunde com seus aspectos jurídicos, na medida em que a tônica desse enfoque histórico é o tratamento legal da matéria.

1.1.2. Abordagem Histórica

Segundo Moraes (2004, p. 58), a obrigatoriedade da inscrição do crédito da Fazenda Pública como Dívida Ativa já estava consignada no Império. Com efeito, nos termos do Decreto nº 736, de 20 de novembro de 1850, foi atribuída à *Directoria Geral do Contencioso*, a feitura do assentamento da *Dívida activa da Nação*. Notamos neste momento que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão competente para inscrição do débito em Dívida Ativa, atribui sua origem ao referido Decreto, segundo o Ministério da Fazenda (MF, 2009).

Já a primeira menção à locução Dívida Ativa, Moraes (2004, p. 20) atribui ao Decreto nº 10.145, de 5 de janeiro de 1889, que “regula o modo de contar o exercício e dá providências sobre a liquidação e pagamento das dívidas de exercícios findos”. Referido decreto foi baixado por João Alfredo Corrêa de Oliveira, então Conselheiro de Estado, Senador do Império, Presidente do Conselho de Ministros, Ministro e Secretário de Estado dos Negócios da Fazenda e Presidente do Tribunal do *Thesouro* Nacional. Segundo o artigo 10:

Os restos por arrecadar até 31 de Março, pertencentes a exercícios encerrados, e que forem recebidos de 1 de abril em diante, serão escripturados nos livros do exercício corrente sob a rubrica – Cobrança da dívida activa -. A importância proveniente do producto de multas arrecadadas no mesmo período será igualmente escripturada no exercício corrente, mas em – Receita eventual.

Quanto à contagem do exercício, conforme o artigo 1º:

O Exercício comprehenderá de ora em diante o espaço de dezoito mezes a contar de 1 de Janeiro de um anno a 30 de Junho do anno seguinte.

Três mezes do terceiro semestre são destinados ao complemento das operações, e três mezes à liquidação e encerramento das contas.

Essa forma de contagem do exercício financeiro, desvinculada do ano, foi instituída pelo Ministro da Fazenda Manoel Alves Branco por meio do Decreto nº 41, de 20 de fevereiro de 1840, aqui reproduzido no Anexo I. Segundo tal decreto, definitivamente encerrado o exercício financeiro, rubricas como “restos a arrecadar” seriam fechadas e escrituradas na conta de exercícios findos.

Uma vez promulgada a República, não se tem notícia de alteração decorrente do novo regime. O Decreto nº 2.807, de 31 de janeiro de 1898, por meio de seu artigo 14, conferiu à *Directoria do Contencioso* a atribuição de “liquidar a dívida activa, fazer o seu assentamento e promover a cobrança”.

Já o anteriormente mencionado Código de Contabilidade da União (CCU), ao dispor sobre o exercício financeiro para tratar do orçamento e gestão financeira, definiu que o exercício financeiro se iniciava em 1º de janeiro e terminava em 30 de abril do ano seguinte, sempre. Nos termos do previsto, o exercício financeiro não se confundia com o ano financeiro, sendo esse coincidente com o ano civil. Assim, pertenciam ao exercício financeiro apenas as operações relativas aos serviços feitos pela ou para a União e aos direitos adquiridos por ela e seus credores, dentro do ano financeiro.

O exercício financeiro compunha-se de um período adicional quando comparado com o ano civil, ou seja, possuía mais de 12 (doze) meses: até 31 de março destinava-se à realização das operações de receita e despesas que não tivessem se ultimado até 31 de dezembro, e de 1º a 30 de abril o período adicional destinava-se à liquidação e encerramento das contas do exercício. Por sua vez, dispunha o artigo 28 que as rendas da União, que não fossem arrecadadas até 31 de março do período adicional, constituirão dívida ativa, que deverá ser registrada para se proceder à sua cobrança imediata.

Com relação à regulamentação atual da Dívida Ativa temos que ela gravita em torno da Lei nº 4.320/64, sendo que a redação original do seu artigo 39 determinava:

Que as importâncias relativas a tributo, multas e créditos da Fazenda Pública lançados, mas não cobrados ou não recolhidos no exercício de origem, constituem Dívida Ativa a partir da data de sua inscrição. Já o parágrafo único determinava que as importâncias dos tributos e demais rendas não sujeitas a lançamentos ou não lançadas, serão escrituradas como receita do exercício em que forem arrecadadas nas respectivas rubricas orçamentárias, desde que até o ato do recebimento não tenham sido inscritas como Dívida Ativa (LEI 4320/64).

Em 20 de dezembro de 1979, com a alteração promovida pelo Decreto Lei nº 1.735, o artigo 39, supracitado, passou a ter a seguinte redação:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias.

§ 1º - Os créditos de que trata este artigo, exigíveis pelo transcurso do prazo para pagamento, serão inscritos, na forma da legislação própria, como Dívida Ativa, em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza, e a respectiva receita será escriturada a esse título.

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

§ 3º - O valor do crédito da Fazenda Nacional em moeda estrangeira será convertido ao correspondente valor na moeda nacional à taxa cambial oficial, para compra, na data da notificação ou intimação do devedor, pela autoridade administrativa, ou, à sua falta, na data da inscrição da Dívida Ativa, incidindo, a partir da conversão, a atualização monetária e os juros de mora, de acordo com preceitos legais pertinentes aos débitos tributários.

§ 4º - A receita da Dívida Ativa abrange os créditos mencionados nos parágrafos anteriores, bem como os valores correspondentes à respectiva atualização monetária, à multa e juros de mora e ao encargo de que tratam o art. 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, e o art. 3º do Decreto-lei nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

§ 5º - A Dívida Ativa da União será apurada e inscrita na Procuradoria da Fazenda Nacional.

Verifica-se, portanto, que a alteração do primitivo artigo 39 promoveu uma especificação da Dívida Ativa, separando a Dívida Ativa Tributária da Dívida Ativa não Tributária, além de estabelecer a competência da Procuradoria da Fazenda Nacional para apuração e inscrição do débito em Dívida Ativa.

Cabe observar que essa especificação já estava consignada anteriormente no Código Tributário Nacional, em conformidade com o já citado art. 201.

1.1.3. Abordagem Contábil

Da breve apresentação dos aspectos históricos da Dívida Ativa percebemos a sua forte vinculação com a Contabilidade Pública. Entretanto, curioso notar escritos em que esse vínculo é desprestigiado, como escreve Andrade (1981, p. 145-146):

Segundo concepção bastante vulgarizada, a noção de dívida ativa está ligada à idéia de encerramento do exercício financeiro. Vale dizer, constitui dívida ativa o crédito da Fazenda Pública que não foi satisfeito dentro do exercício de seu vencimento.

Andrade (1981) ainda recorre ao ensinamento de De Plácido e Silva (1978), e destaca os aspectos principais da definição de Dívida Ativa:

[...] é **valor** que se **contabiliza**, quanto ao credor na **coluna do ativo**, pois que se integra ao seu **patrimônio**. Em idêntico sentido, o Direito Financeiro e o Direito Fiscal usam da locução para indicar todo **crédito a receber**, proveniente de impostos diretos ou indiretos, que, pertencendo a um **exercício financeiro**, não tenham entrado, no tempo oportuno, nos cofres públicos (ANDRADE, 1981, p. 145-146).

Para Andrade (1981), a noção contida na definição de De Plácido e Silva (1978) é contábil, mas o Código de Contabilidade da União e seu Regulamento não devem ser considerados responsáveis por isso, uma vez que se preocuparam com a dívida ativa sob o aspecto patrimonial. E assim conclui sobre a origem do termo.

A expressão dívida ativa, que é conceitualmente antinômica, vem de longa data, e tem sua origem na contabilidade. Aliás, é essa origem contábil que explica a locução formada por vocábulos que se repelem, mas que se consagrou (ANDRADE, 1981, p. 146).

E o referido autor arremata com o seu desapego à Contabilidade afirmando:

Não obstante para o jurista interesse apenas o conceito jurídico, autores de nomeada ainda continuam amarrados às concepções contábeis. (...) O conceito jurídico de dívida ativa, que é o único que vale, seja para quais fins forem, só pode ser extraído da legislação vigente. A legislação pretérita, revogada, serve apenas para mostrar a evolução do instituto, desimpregnando-o, paulatinamente, dos resíduos da contabilidade. (ANDRADE, 1981, p. 146-147).

No Capítulo II intencionamos mostrar que é razoável crer que a jurisdicização explica a leitura jurídica dos fatos e das coisas, contudo, não é objetivo do presente trabalho definir a Dívida Ativa como tema exclusivo de uma área do conhecimento. Ao contrário, sinalizar que há diversas abordagens para o instituto.

Com efeito, ao percebermos que um determinado tema comporta várias abordagens, sendo uma delas jurídica, devemos frear o ímpeto inicial de considerar a última como prevalente, talvez por causa dessa abordagem ter como foco a lei, decorrendo disso a prioridade na sua observância. Em adverso, devemos sopesar essas outras abordagens, uma vez que:

As normas jurídicas, por serem formadas, em sua grande maioria, de palavras de uso comum e de alguns vocábulos técnicos, apresentam defeitos sérios no que se refere à imprecisão dos seus termos (vagueza) e à multiplicidade de significados (ambiguidade) (MOSQUERA, 1996, p. 20).

Como mencionamos anteriormente, a Deliberação CVM nº 489/2005 trouxe para um contexto essencialmente contábil a participação de um profissional idiossincrático, cuja interpretação dos fatos diante dele colocados pode não observar, necessariamente, qualquer viés contábil, ou seja:

[...] de um mesmo evento pode-se construir um fato jurídico ou um fato contábil; mas um e outro são sobremaneira diferentes, o que impede de inscrever o último como antecedente da norma individual e concreta, dado que representa unidade carente de significação jurídica. [...] os fatos, assim como toda construção de linguagem, podem ser observados como jurídicos, econômicos, antropológicos, históricos, políticos, contábeis etc; tudo dependendo do critério adotado pelo corte metodológico empreendido. Existirá interpretação econômica do fato? Certamente, para o contabilista. No entanto, uma vez assumido o caráter jurídico, o fato será, única e exclusivamente, fato jurídico; e claro fato de natureza jurídica, não econômica ou contábil, entre outras matérias. [...] o direito não pede emprestado conceitos de fatos para outras disciplinas. Ele mesmo constrói sua realidade, seu objeto, suas características e unidades de significação. (CARVALHO, 2007, p. 269, 273).

Assim, no Capítulo II pretendemos mostrar que no diálogo entre Contabilidade e Direito sobre tema que este último domina – Obrigações – podem surgir ruídos decorrentes da pretensão da Contabilidade de ordenar o pensamento do Direito, ao passo que no presente capítulo buscamos privilegiar um enfoque contábil do tema – o que é justificável, dado que se trata de um trabalho acadêmico da área – mas sem

descuidar da ênfase aos aspectos jurídicos que conferem ao débito, atributos que um olhar com viés contábil não pode desconsiderar.

Cabe abordar neste tópico a Dívida Ativa sob o enfoque da Contabilidade Pública e, para tanto, iniciamos mencionando o artigo 201 do CTN, que trata da dívida ativa tributária. Todavia, ela pode ter outra natureza, que não a tributária, razão pela qual não é assunto exclusivo dessa área.

A Secretaria do Tesouro Nacional (STN) – na qualidade de órgão central do sistema de contabilidade federal – e a Secretaria de Orçamento Federal (SOF) elaboraram um “Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público”, aprovado pela Portaria Conjunta STN/SOF nº 3, de 14 de outubro de 2008. Em seu primeiro volume, o referido manual, chamado de “Manual de Receita Nacional”, apresenta uma interessante abordagem do tema, consignando que a Lei nº 4.320/64 evidencia a natureza do crédito a favor do Ente Público, caracterizando a origem como tributária e não-tributária.

É explicado que o crédito tributário decorre da obrigação tributária, de acordo com o disposto no artigo 113 combinado com os artigos 139 e seguintes do Código Tributário Nacional. Por seu turno o crédito não tributário decorre de obrigação prevista em lei, regulamento ou contrato.

Ainda segundo o Manual a referência aos créditos que constituem a Dívida Ativa Não-Tributária, contida no § 2º do artigo 39 da Lei nº 4.320/64, seria meramente exemplificativa, uma vez que integrariam tal categoria todos os créditos cuja liquidez e certeza possam ser apuradas pela Administração.

Cabe, neste momento, retomar o nascimento da Dívida Ativa com a intenção de avigorar o seu enfoque na Contabilidade Pública. No Manual (2008, p.95) é possível identificar em que momento nasce a Dívida Ativa:

Os créditos da Fazenda Pública vencidos, não quitados e não atingidos por nenhuma causa de extinção ou suspensão de exigibilidade, devem ser inscritos como Dívida Ativa, na forma de legislação própria e em registro próprio, após apurada a sua liquidez e certeza.

E também se identifica a finalidade da inscrição:

Feita a inscrição e esgotadas as oportunidades, mediante cobrança amigável, para a quitação administrativa do débito, será proposta

ação de cobrança judicial, instruída com a Certidão de Dívida Ativa – CDA extraída do Termo de Inscrição.

Antes do Manual mencionado, a Dívida Ativa teve um manual de procedimentos próprio, aprovado pela Portaria STN nº 27, de 27 de outubro de 2008, cujo conteúdo foi incorporado ao “Manual de Receita Nacional”. Em ambos encontramos a apresentação do contexto em que ela se insere. Assim, após a definição de Contabilidade, Patrimônio e Ativo, é detalhado que:

2.3 Dentro do Ativo dos Entes Públicos são registrados créditos a favor da Fazenda Pública com prazos estabelecidos para recebimento. A Dívida Ativa constitui-se em um conjunto de direitos ou créditos de várias naturezas em favor da Fazenda Pública, com prazos estabelecidos na legislação pertinente, vencidos e não pagos pelos devedores, por meio de órgão ou unidade específica instituída para fins de cobrança na forma da lei.

2.4 Portanto, a inscrição de créditos em Dívida Ativa representa contabilmente um fato permutativo resultante da transferência de um valor não recebido no prazo estabelecido, dentro do próprio Ativo, contendo, inclusive, juros e atualização monetária ou quaisquer outros encargos aplicados sobre o valor inscrito em Dívida Ativa.

E, uma vez situada a Dívida Ativa como Ativo do Ente Público, prossegue tratando de situações como a da sua mensuração, cancelamento, ou provisão para o seu não-recebimento:

2.5 O eventual cancelamento, por qualquer motivo, do devedor inscrito em Dívida Ativa representa extinção do crédito e por isto provoca diminuição na situação líquida patrimonial, relativamente à baixa do direito que é classificado como variação patrimonial passiva independente da execução orçamentária ou simplesmente variação passiva extra-orçamentária. Da mesma forma são classificados o registro de abatimentos, anistia ou quaisquer outros valores que representem diminuição dos valores originalmente inscritos em Dívida Ativa mas não decorram do efetivo recebimento. [...]

2.7 Os montantes a serem registrados em Contas a Receber devem ser mensurados por seu valor líquido de realização, ou seja, pelo produto final em dinheiro ou equivalente que se espera obter, de forma a assegurar a fiel demonstração dos fatos contábeis. No entanto, nem sempre é possível assegurar que os valores registrados efetivamente serão recebidos, existindo sempre um percentual de incerteza sobre a realização dos créditos. [...]

2.9 Com o objetivo de evidenciar essa margem de incerteza emprega-se contas redutoras para os agrupamentos de contas de registro desses Ativos (...). No caso da Dívida Ativa, constituir-se-á

uma provisão para os créditos de recebimento ou liquidação duvidosa. A conta redutora dos créditos de Dívida Ativa é denominada **Provisão para Perdas de Dívida Ativa**.

Assim, da leitura deste trecho verificamos alguns dos atributos fundamentais da Dívida Ativa, quando inserida na seara contábil: representa inicialmente um fato permutativo, é um item do Ativo, integrando o grupamento de Contas a Receber, atraindo assim a constituição de Provisão para Perdas. Também pode ser objeto de cancelamento, causando a redução da situação líquida patrimonial, sob a rubrica Variação Patrimonial Passiva.

No “Manual da Receita Nacional” acrescenta-se ainda que na contabilidade dos órgãos envolvidos, a inscrição de créditos em Dívida Ativa representa contabilmente um fato modificativo.

E, de forma didática, o Manual da Receita Nacional (2008, p. 91) adverte que “não se confunde com a Dívida Passiva, que representa as obrigações do Ente Público para com terceiros, e que é contabilmente registrada no Passivo e denominada de Dívida Pública.”

Ora, se ao estudar a natureza jurídica da inscrição em Dívida Ativa à luz das legislações que dela trataram Andrade (1981) concluiu que se eliminaram os resíduos da Contabilidade, compreendemos de forma contrária, pois para nós a evolução legislativa fortaleceu a Contabilidade Governamental. Com efeito, tanto o Manual da Dívida Ativa, como o Manual de Receita Nacional foram editados já sob a égide da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 – Lei de Responsabilidade Fiscal, que estabelece normas de finanças públicas voltadas à responsabilidade na gestão fiscal, com amparo no Capítulo II do Título VI da Constituição.

De acordo com o § 1º:

A responsabilidade na gestão fiscal pressupõe a ação planejada e transparente, em que se previnem riscos e corrigem desvios capazes de afetar o equilíbrio das contas públicas, mediante o cumprimento de metas de resultados entre receitas e despesas e a obediência a limites e condições no que tange a renúncia de receita, geração de despesas com pessoal, da seguridade social e outras, dívidas consolidada e mobiliária, operações de crédito, inclusive por antecipação de receita, concessão de garantia e inscrição em Restos a Pagar.

Tal definição em muito se harmoniza com o contexto da Governança Corporativa, o que nos leva a sugerir que futuros trabalhos façam a intersecção entre o Público e o Privado ao tratar da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Governança Corporativa, ressaltando o papel da Contabilidade nos dois ambientes.

Assim, acreditamos que o contexto legislativo atual que gira em torno da Contabilidade Pública, nessa considerada a Dívida Ativa, nos permite afirmar que o seu estudo é altamente relevante. **E a leitura de seus aspectos históricos inspira-nos a cogitar que a efetiva inscrição do débito em Dívida Ativa é, essencialmente, um lançamento contábil.** (grifo nosso).

De fato, temos que a inscrição, além de ser um ato administrativo vinculado, pode significar também o ato de contabilizar; conforme vimos anteriormente, podendo ser tanto um fato contábil permutativo como modificativo.

Logo, podemos afirmar que a inscrição em Dívida Ativa não é um fato novo no âmbito da Contabilidade Pública, significando apenas um fato permutativo. Ou seja,

em termos de expectativa de realização ocorre uma transferência do curto prazo para o longo prazo, tendo em vista que o inadimplemento torna incerta a realização do crédito. O procedimento inicia-se mediante a instauração de processo administrativo destinado a subsidiar a apuração da certeza e liquidez do crédito. Formalizado o processo administrativo, o crédito é encaminhado para inscrição pelo órgão competente (MANUAL DA RECEITA NACIONAL, 2008, p. 107)

Assim, nenhum demérito traz à Dívida Ativa a sua consideração como ato também de natureza contábil. A importância da escrituração contábil pode ser ilustrada com a citação de dois dispositivos legais: o artigo 379 do Código de Processo Civil e o artigo 923 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

Art. 379. Os livros comerciais, que preencham os requisitos exigidos por lei, provam também a favor do seu autor no litígio entre comerciantes.

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais.

1.1.4. Do Ato Administrativo de Inscrição em Dívida Ativa

Para Andrade (1981) a nova redação do artigo 39 da Lei nº 4.320/64 teria trazido o ato de inscrição do débito em dívida ativa para o primeiro plano. E o autor faz questão ainda de afirmar que a inscrição:

[...] não se faz para fins de escriturar a respectiva receita numa nominada conta. Sua finalidade precípua é constituir o título de cobrança coercitiva. Neste particular, uniformiza-se toda a legislação, desde os tempos do Império. (ANDRADE, 1981, p.148-149).

A análise da Dívida Ativa, sob o enfoque do ato de inscrição, é de extrema importância para melhor compreensão da sua natureza. Nos termos do artigo 12 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, é atribuição da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, órgão do Ministério da Fazenda, “apurar a liquidez e certeza da dívida ativa da União de natureza tributária, inscrevendo-a para fins de cobrança, amigável ou judicial”.

Da leitura podemos compreender os aspectos históricos relativos à Dívida Ativa antes consignados: a convolação em Dívida Ativa do crédito tributário não pago já é competência de longa data atribuída à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou órgão equivalente. E essa competência é conjugada com outra, a de “representar privativamente a União na execução de sua dívida ativa de caráter tributário (artigo 12, II)”.

Portanto, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional detém duas importantes competências: a de verificar a certeza e liquidez do débito inscrito e a de manejar a adequada ação de execução. Destacamos que nos termos do artigo 586 do Código de Processo Civil são requisitos para a execução: a certeza, a liquidez e a exigibilidade, atributo que pode ser considerado essencial ao débito de origem tributária.

Com foco na apuração da certeza e liquidez e sobre o exercício da primeira competência, afirma Gouveia (2005, p. 140) que:

A autoridade administrativa competente para inscrever o crédito, deverá percorrer, não necessariamente na ordem em que serão expostas, algumas etapas que visam, em última análise, o controle do processo de produção jurídica do ato-fato administrativo do lançamento fiscal – correto exercício da competência – e da lisura

jurídica do ato-norma correspondente, que deve estar de acordo com os critérios que a lei exige.

Assim, o que a autora chama de “processo de produção jurídica do ato-fato administrativo do lançamento fiscal” pode ser exemplificado por aquele iniciado com a lavratura de um auto de infração, após a qual o contribuinte apresentou todos os recursos administrativos previstos nas respectivas legislações, mas sem obter êxito. Até esse momento, vale mencionarmos que o crédito tributário estava com sua exigibilidade suspensa, situação que se prolonga até o 30º dia após o contribuinte ter sido notificado da decisão. Transcorrido o prazo sem que o pagamento seja efetuado, considera-se em mora o contribuinte, estando sujeito ao encaminhamento do débito para a competente inscrição em Dívida Ativa.

De qualquer modo, considerando que atualmente cabe aos próprios contribuintes o cálculo dos tributos, ao se processar, de modo eletrônico, todas as informações necessárias se pode supor que a aferição da certeza e liquidez ficaria limitada a aspectos como a motivação do próprio lançamento.

Com efeito, por olhos menos especializados a verificação da certeza e liquidez do crédito não conduziria a outra interpretação, a não ser a de que toda precaução deve ser tomada, evitando-se, assim, uma demanda judicial improcedente. Porém, um olhar mais afinado com a realidade da administração tributária – altamente informatizada – conjugada com o modo de cobrança dos tributos – participação majoritária do próprio contribuinte no cálculo e pagamento – nos leva a supor que esse procedimento de aferição de certeza e liquidez pouco exige do servidor responsável. Em verdade, em muitos casos essa verificação da certeza e liquidez somente ocorrerá após a inscrição do débito, a exemplo do procedimento instaurado pela PGFN chamado de “envelopamento”.

Em breve resumo, chamava-se “envelopamento” o expediente adotado em algumas repartições da PGFN, por meio do qual o contribuinte que teve inscrito em Dívida Ativa um valor já pago ou com exigibilidade suspensa, requeria a revisão da inscrição. Para tanto, toda a documentação era colocada em um envelope, posteriormente distribuído ao procurador responsável pela inscrição para as devidas análises.

Referido procedimento foi objeto de manifestação da Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União, por meio de Nota de Esclarecimento (Anexo II) encaminhada ao *site* Conjur - Consultor Jurídico e, por meio da qual, a autoridade que a

subscreveu procurou responder a manifestações veiculadas pelo *site*, as quais tinham como tema inscrições indevidas de débitos já quitados.

Segundo a Nota de Esclarecimento, não caberia à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional “avaliar a veracidade do pagamento” de tributo, nem “atestar que este não tenha sido utilizado para a quitação de outro débito”. Acrescentou ainda a autoridade que, “diante do enorme universo de contribuintes que entregam declaração e, ainda, da multiplicidade de tributos por ela abrangidos, não é difícil imaginar que a quantidade de erros nas informações pode ser significativa”.

Segundo notícia veiculada pela Receita Federal do Brasil, em novembro de 2007, sem uma autoria específica e intitulada “A CND não é um ‘entreve’ para as empresas”, o procedimento foi descontinuado em 2006. Assim, não existe mais o “entreve” do envelopamento:

Atualmente, o atendimento ao contribuinte que não consegue obter a CND pela internet — ressalte-se, 1% dos pedidos — é efetuado nos Centros de Atendimento ao Contribuinte de forma conclusiva. Somente nos casos de erros cometidos pelos contribuintes no preenchimento de declarações, quando alegados após inscrição do débito em dívida ativa, é que o atendimento não se opera de forma conclusiva, pois é necessário que o contribuinte apresente uma declaração retificadora e demonstre tal situação no processo já no âmbito da PGFN (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2007, p.2).

De qualquer modo a presunção de certeza e liquidez – que é relativa, e contra a qual pode ser oposta prova inequívoca – é atributo de extrema importância para fins de analisar-se um débito inscrito em dívida ativa e o seu tratamento contábil pelo sujeito passivo, à luz da Deliberação CVM nº 489/2005.

Sobre as etapas que integram a tarefa institucional de aferição da certeza e liquidez, Gouveia (2005) não fez referência ao aspecto da liquidez – muito embora tenha se manifestado anteriormente que:

A liquidez diz respeito, quase que invariavelmente, a um cálculo, ainda que seja simples. Apurar a liquidez é verificar a existência dos elementos necessários ao cálculo do montante a exigir e de seus pressupostos acessórios (juros, multas, correção monetária, encargos), que fluem como consequência do vencimento do prazo para pagamento com omissão da conduta devida (GOUVEIA, 2005, p. 47-48).

Essa etapa, na contemporaneidade, é feita de modo informatizado.

Sobre o encargo do Decreto-Lei Nº 1.025/69, o crédito que se credencia à inscrição em Dívida Ativa é aquele, sobretudo, não pago – no caso do de origem tributária, não extinto ou sem suspensão da exigibilidade. E, nesse momento, ocorre uma importante alteração no interlocutor responsável pelo débito perante a Fazenda Pública; alteração essa que ocasiona, também, um acréscimo no valor do débito, a respeito do qual o devedor tem conhecimento quando do seu encaminhamento para inscrição e ajuizamento, uma vez que é advertido sobre os acréscimos legais do Decreto-Lei n 1.025/69.

Esse acréscimo ao débito, nos termos de sua previsão inicial pelo Decreto-Lei nº 1.025/69, veio substituir a participação assegurada a alguns servidores públicos pela Lei nº 4.439/64 na cobrança judicial da Dívida Ativa:

Art 21. As percentagens devidas aos Procuradores da República, aos Procuradores da Fazenda Nacional ... (VETADO) ... Promotores Públicos, pela cobrança judicial da dívida ativa da União, passarão a ser pagas pelo executado.

§ 1º No Distrito Federal e nos Estados da Guanabara e São Paulo a percentagem será de 1% para cada Procurador, não podendo exceder o limite de 10% por categoria. Nos demais Estados a percentagem será de 6% para os Procuradores da República e 6% para os Procuradores da Fazenda Nacional.

§ 2º O total das percentagens estabelecidas no parágrafo anterior será dividido, em quotas iguais, entre os Procuradores da República ou Procuradores da Fazenda Nacional com exercício no Distrito Federal ou Estados, onde se processar a execução.

Assim, nos termos do artigo 1º daquele Decreto-Lei:

Art. 1º. É declarada extinta a participação de servidores públicos na cobrança da Dívida Ativa da União, a que se referem os artigos 21 da Lei nº 4.439, de 27 de outubro de 1964, e 1º, inciso II, da Lei nº 5.421, de 25 de abril de 1968, passando a taxa, no total de 20% (vinte por cento), paga pelo executado, a ser recolhida aos cofres públicos, como renda da União.

Posteriormente o produto desse pagamento passou a ser destinado ao FUNDAF – Fundo de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização, conforme determinação contida na Lei nº 7.711/88:

Art. 3º. A partir do exercício de 1988 fica instituído programa de trabalho de "Incentivo à Arrecadação da Dívida Ativa da União", constituído de projetos destinados ao incentivo da arrecadação,

administrativa e judicial, de receitas inscritas como Dívida Ativa da União, à implementação, desenvolvimento e modernização de redes e sistemas de processamento de dados, no custeio de taxas, custas e emolumentos relacionados com a execução fiscal e a defesa judicial da Fazenda Nacional e sua representação em Juízo, em causas de natureza fiscal, bem assim diligências, publicações, "pró-labore" de peritos técnicos, de êxito, inclusive a seus procuradores a ao Ministério Público Estadual e de avaliadores e contadores, e aos serviços relativos à penhora de bens e à remoção e depósito de bens penhorados ou adjudicados à Fazenda Nacional. Parágrafo único. O produto dos recolhimentos do encargo de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, modificado pelo artigo 3º do Decreto-Lei nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, artigo 3º do Decreto-Lei 1.645, de 11 de dezembro de 1978, e artigo 12 do Decreto-Lei nº 2.163, de 19 de setembro de 1984, será recolhido ao Fundo a que se refere o artigo 4º, em subconta especial, destinada a atender a despesa com o programa previsto neste artigo e que será gerida pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, de acordo com o disposto no artigo 6º desta Lei.

Vale observar que esse encargo já foi objeto de questionamento em razão da sua aparente desconformidade com a Constituição Federal de 1988, eis que veiculada por Decreto-Lei. Segundo Ingrid Schroder Sliwka, Juíza Federal da 4ª Região:

No entanto, a constitucionalidade e a legalidade da sua exigência vêm sendo objeto de questionamentos na doutrina e perante os Tribunais, com base em diversos fundamentos, dentre os quais se destacam, em apertada síntese: a) o encargo legal não teria sido recebido pela atual Constituição, a teor do artigo 25 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias; b) o acréscimo de encargo pela inscrição do débito fiscal se chocaria com o disposto nos arts. 113 e 201 do Código Tributário Nacional; c) se o encargo for considerado como subsídio pago aos Procuradores, violaria o artigo 39, § 4º, da CF/88; d) se o encargo for considerado como taxa, teria base de cálculo de imposto, ferindo o artigo 145, § 2º, da CF/88, por não respeitar o princípio da retributividade; e) se o encargo for restituição de despesas feitas na cobrança executiva, violaria a anterioridade que as mesmas devem possuir, além do que a Lei nº 7.711/88 o destina a despesas futuras; f) se o encargo for equiparado a honorários advocatícios, haveria violação aos princípios do juiz natural, da inafastabilidade do Poder Judiciário, da isonomia entre as partes no processo, além de que teria havido regulamentação de matéria processual em veículo normativo inadequado (decreto-lei); e g) se o encargo for sanção ao devedor recalcitrante, incidiria em bis in idem com as multas destinadas a punir o contribuinte inadimplente e com os juros moratórios, que se destinam a compensar o credor pela falta de disponibilidade de recursos.

Finalmente, sobre o chamado encargo legal do Decreto-Lei nº 1.025/69, deve também ser observado que será ele reduzido a 10% (dez por cento) antes da remessa do débito inscrito para a competente execução. Trata-se de pertinente observação, uma vez que alude a uma fase intermediária entre duas qualidades cujas diferenças são tênues: a exigibilidade e a exequibilidade.

1.2. A Execução Fiscal

É de se destacar que a finalidade da inscrição não é outra senão a execução forçada da dívida, ou seja, simplesmente satisfazer o direito do credor (exequente). E, sob o ângulo da União Federal, esse direito, formalizado com as inscrições em Dívida Ativa, representa algo perto de R\$ 600 bilhões de reais, conforme mostrado na Tabela 1.

Com efeito, nenhuma utilidade teria o registro contábil da Dívida Ativa se não fosse possível manejar a competente ação judicial para cobrança. Note-se sempre que a inscrição se materializa e se externa por intermédio de uma certidão, que atesta o registro efetuado em livro próprio. Segundo o artigo 202 do CTN o termo de inscrição da dívida ativa deverá indicar: (a) o nome do devedor e, sendo o caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros; (b) a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos; (c) a origem e a natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado; (d) a data em que foi inscrita; (e) sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito, e (f) a indicação do livro e da folha de inscrição.

Gouveia (2005, p. 176) afirma que o ato de inscrição em dívida ativa tem como objetivo a consecução do interesse público, como todo ato administrativo, mas num sentido mais restrito:

Propiciar à Fazenda Pública a expedição unilateral de título executivo extrajudicial com qualificação jurídica suficiente – presunção de liquidez e certeza – para promover a execução judicial do devedor com a expropriação de seus bens para a satisfação do crédito fiscal.

Outra finalidade assinalada pela autora é o registro contábil. Cabe observar que em relação à Contabilidade ela também afirma que o ato de inscrição gera efeitos nos balanços: patrimonial, financeiro, orçamentário e na demonstração das variações patrimoniais. Esses efeitos não são considerados nem típicos e nem atípicos pela autora, que os insere na categoria de “outros”.

Ora, não acreditamos que a relação da dívida ativa com a Contabilidade seja de causa-efeito. Em outras palavras o registro contábil não seria um dos objetivos perseguidos pelo ato de inscrição, da mesma maneira que não seria um dos efeitos, ainda mais de menor ordem de importância, uma vez que nem como efeito atípico foi tratado pela autora.

É importante observar que o trabalho da autora analisa a Dívida Ativa sob sua natureza de ato administrativo, e que na seara do Direito Administrativo os efeitos produzidos pelos atos são aqueles que neles imprimirão a qualidade de eficaz, ou seja, capaz de produzir os seus efeitos, típicos ou atípicos. E o primeiro dos efeitos típicos é a constituição de título executivo extrajudicial:

Inscrito o crédito fiscal em dívida ativa, surge em consequência o título executivo, consubstanciado no Termo de Inscrição em dívida ativa. O título executivo desempenha, em relação ao direito de ação executiva judicial, o papel que o crédito fiscal representa em relação ao direito de obter a prestação patrimonial. Este instaura a relação jurídica patrimonial composta de sujeito ativo, sujeito passivo e prestação, por meio da força da imputação normativa, documentada pela norma individual e concreta do lançamento fiscal. O título executivo é também um vínculo abstrato, que instaura uma relação jurídica angular entre o Estado-juiz e a Fazenda Pública-sujeito ativo, em que esta tem o direito de exigir perante o Estado-juiz, mediante a apresentação da CDA e da petição inicial, a prestação do sujeito passivo, que se dará por meio da expropriação judicial dos bens do devedor, em montante suficiente para a satisfação do crédito não pago, observado o contraditório e a ampla defesa (GOUVEIA, 2005, p. 198-199).

Parece-nos que o efeito típico acima descrito goza de relevância para o contexto em que se aborda o tema proposto. Até por causa disso nos causa certo incômodo a qualificação da Contabilidade Pública como campo de incidência de efeitos menos relevantes. Ao contrário, nos parece que a Contabilidade Pública é autêntica irradiadora de efeitos, não sendo possível relegar à condição de atípica qualquer questão que se refira à Contabilidade Pública, principalmente porque a evolução histórica do tema sugere ser a inscrição em Dívida Ativa um fato contábil.

Andrade (1981, p. 150) afirma que “de registro meramente contábil, a inscrição também evoluiu para transformar-se em típico ato jurídico”.

Em verdade, concordamos com Gouveia (2005, p. 16) quando afirma que:

As premissas e pressupostos relevantes ao tema concentrarem-se no aspecto jurídico-financeiro e jurídico-contábil, nos quais se delineiam significados jurídicos para termos e expressões que são utilizados tanto no direito quanto na contabilidade e que gravitam em torno da locução ‘dívida ativa’: ativos e passivos, crédito, débito, receita, lançamento, dívida ativa tributária e não-tributária, lançamento, inscrição e a própria expressão ‘dívida ativa’. Muitos desses termos migraram da contabilidade para o direito financeiro sem modificação na sua grafia, mas carregam um conteúdo semântico totalmente diferente. Para compreender melhor esse fenômeno, julgou-se útil trabalhar um pouco com algumas noções ligadas à contabilidade pública e o tratamento que ela dispensa à dívida ativa.

Entretanto, longe de divergir da citada autora, nos parece que, para fins acadêmicos e doutrinários, não há como alçar a Contabilidade Pública à categoria de algo que apenas ajude a compreender o fenômeno da Dívida Ativa. Ao contrário, nos parece que a Dívida Ativa, ou melhor, o seu registro como tal, é fundamental para o seu principal objetivo: a cobrança judicial da dívida.

Assim, alguns dos conceitos afetos aos tributos intensificam-se com a inscrição do débito em Dívida Ativa. Talvez a mais relevante delas seja a exigibilidade, atributo que para a Contabilidade é de capital importância. E o procedimento de inscrição pode não deixar dúvidas quanto à existência da dívida.

A previsão do artigo 204 do CTN deve ser analisada em conjunto com o artigo 586 do Código de Processo Civil, que estabelece os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade para a cobrança de créditos, bem como pela norma especial em matéria de Execução Fiscal, que é a Lei nº 6.830/80 – Lei de Execuções Fiscais.

1.2.1. A Lei Nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.

Uma vez proposta a execução fiscal, e sendo ela deferida, o juiz já determinará, dentre outras providências, a penhora, se não for paga a dívida, e nem garantida a execução, por meio de depósito ou fiança. Caso o devedor queira se defender deverá garantir a execução sob qualquer das modalidades previstas na lei (artigo 9º):

- I – efetuar depósito em dinheiro, à ordem do juízo em estabelecimento oficial de crédito, que assegure atualização monetária;
- II – oferecer fiança bancária;
- III – nomear bens à penhora, observada a ordem do art. 11; ou
- IV – indicar à penhora bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda Pública.

A ordem de penhora estabelecida pelo artigo 11 é a seguinte:

- I – dinheiro;
- II – título da dívida pública, bem como título de crédito que tenham cotação em bolsa;
- III – pedras e metais preciosos;
- IV – imóveis;
- V – navios e aeronaves;
- VI – veículos;
- VII- móveis ou semoventes; e
- VIII – direitos e ações.

Cabe observar que, de acordo com o Projeto de Lei nº 5.080/2009, anteriormente mencionado, pretende-se que tão logo o crédito seja inscrito em dívida ativa, o devedor seja notificado do inteiro teor da certidão, para, em sessenta dias, alternativamente, efetuar o pagamento, acrescido dos encargos incidentes, solicitar o parcelamento do débito ou prestar garantia integral do crédito em cobrança, por meio de depósito administrativo, fiança bancária ou seguro-garantia.

Essa pretensão é mais uma das características da atuação da PGFN na administração dos passivos. A imprensa tem noticiado procedimentos do órgão, tendentes à penhora de recursos destinados pelas empresas ao pagamento de dividendos como, por exemplo, as manchetes sobre a Vale do Rio Doce, a Eletropaulo e a Telemar, publicada no Jornal Valor Econômico.

- “Judiciário determina o bloqueio de R\$ 750 milhões da Vale do Rio Doce (25/10/2007).
- “Eletropaulo cai 5% após bloqueio de dividendos” (26/08/2008).
- “Justiça do Rio suspende dividendos da Telemar” (17/02/2009).

No mesmo jornal, a própria PGFN, por meio de opinião de um de seus procuradores, fez chegar ao conhecimento do público as justificativas para esses procedimentos. - “Recuperação de créditos e penhora de dividendos”. Eduardo

Ribeiro Gomes El Hage, Chefe da Divisão de Grandes Devedores da PGFN no Rio de Janeiro”. (29,30 e 31/08/2008).

E, as empresas têm divulgado o fato por meio de Fatos Relevantes: “Companhia Siderúrgica Nacional (31/03/2009); Banco ABC Brasil S/A (14/10/2009)”.

Cabe observar que essa penhora não atinge apenas os dividendos, mas também outros valores que as companhias destinam aos seus acionistas, caso dos Juros sobre o Capital Próprio (JCP). Contudo, não seria adequado chamar de “penhora de dividendos”, uma vez que o objeto da penhora é o valor existente em conta corrente bancária da empresa, e que seria destinada aos acionistas.

A penhora assim realizada, antes mesmo de caracterizar observância à ordem de preferência antes mencionada, está fundamentada no art. 32 da Lei nº 4.357, de 16 de julho de 1964, que proíbe as sociedades em débito com a União de distribuir dividendos.

O que chama a atenção na divulgação dos fatos por algumas das empresas é que, até o momento da sua divulgação, nenhuma informação sobre o débito havia constado das Demonstrações Financeiras, podendo se cogitar de muitos investidores serem surpreendidos com a notícia publicada pela imprensa.

Um desses casos e que inspirou a elaboração do presente trabalho, é o da Companhia Siderúrgica Nacional, que envolve Execução Fiscal de considerável valor, e que nunca foi objeto de destaque em Notas Explicativas. Esse caso abordamos especificamente no Capítulo III - Evidenciação

Igualmente abordamos o caso da Eletropaulo que, segundo notícia publicada pela imprensa, esclareceu em teleconferência que nenhuma linha da causa está explicitada em balanço porque a empresa entende que se trata de um caso de perda remota, que a CVM permite não ser mencionada.

Tal justificativa é de extrema importância para uma melhor definição dos objetivos do presente trabalho. Com efeito, do que foi apresentado até agora, a Dívida Ativa mostra-se composta de atributos que merecem uma atenção especial quando da análise das probabilidades de êxito das ações em que ela é objeto.

1.2.2. Dos Embargos à Execução

Importa destacar que o instrumento de “defesa” do executado requer a apresentação de ação judicial autônoma, os Embargos à Execução Fiscal, e não se configura exatamente em uma “defesa”, na medida em que seu objeto não é desconstituir o débito inscrito em Dívida Ativa. Conforme ensinamento de Souza (2007, p. 233) a sentença proferida nos embargos é essencialmente declaratória, apenas declarando se o título pode ser executado ou não, e em que proporção. Portanto, não cria, não modifica e não extingue o título executivo. A propósito de tais características o autor afirma ainda

A sentença que julga os embargos será sempre declaratória, visto que o título não é alterado, permanecendo da mesma forma com que entrou no processo de execução e, pode, depois, ser utilizado para outros fins, como ação declaratória, ação condenatória, ação monitória e muitas vezes até mesmo para nova ação de execução, como acontece nos casos de acolhimento dos embargos por falta de liquidação ou por falta de legitimidade de uma das partes e, ainda em outros casos como o de dívida ainda não vencida em que a ação de execução poderá ser proposta depois de regularizada a situação. Mesmo nos casos em que se fundam os embargos em nulidade, anulabilidade ou ineficácia do título, o acolhimento de tais vícios o será apenas como fundamento (art. 469 do CPC), não atingindo o título que permanece como antes e não será atingido por eventual coisa julgada. O título executivo, mesmo depois de julgados os embargos, pode ser objeto de discussão em outra ação.

Assim, vista sob o enfoque das exigibilidades essa característica processual dos Embargos à Execução reforça o que até agora foi dito sobre o débito inscrito em dívida ativa não ser um simples passivo, mas uma dívida não paga.

Cabe destacar que até o advento da Lei nº 11.382, de 06 de dezembro de 2006, a apresentação dos Embargos de Declaração gerava o chamado “efeito suspensivo”. Entretanto, com a edição da referida lei, o Código de Processo Civil passou por significativa alteração no que se refere à execução de título extrajudicial – o que é o caso da Dívida Ativa - , especialmente quanto aos efeitos dos Embargos à Execução Fiscal, cujo recebimento somente irradiará efeitos suspensivos nas condições estabelecidas:

Art. 739. A. Os embargos do executado não terão efeito suspensivo.
§ 1º. O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito

suspensivo aos embargos quando, sendo relevantes seus fundamentos, o prosseguimento da execução manifestamente possa causar ao executado grave dano de difícil ou incerta reparação, e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes.

§ 2º. A decisão relativa aos efeitos dos embargos poderá, a requerimento da parte, ser modificada ou revogada a qualquer tempo, em decisão fundamentada, cessando as circunstâncias que a motivaram.

§ 3º. Quando o efeito suspensivo atribuído aos embargos disser respeito apenas a parte do objeto da execução, essa prosseguirá quanto à parte restante.

§ 4º. A concessão de efeito suspensivo aos embargos oferecidos por um dos executados não suspenderá a execução contra os que não embargaram, quando o respectivo fundamento disser respeito exclusivamente ao embargante.

§ 5º. Quando o excesso de execução for fundamento dos embargos, o embargante deverá declarar na petição inicial o valor que entende correto, apresentando memória do cálculo, sob pena de rejeição liminar dos embargos ou de não conhecimento desse fundamento.

§ 6º. A concessão de efeito suspensivo não impedirá a efetivação dos atos de penhora e de avaliação dos bens.

Assim, uma vez ajuizada a execução fiscal, não há mais que se falar em suspensão da exigibilidade, mas em suspensão do curso da execução, ou da exeqüibilidade, cuja previsão legal se encontra no artigo 40 da Lei nº 6.830/80:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor, ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda.

Ocorre que se discute o alcance dessa alteração no que se refere à Execução Fiscal, objeto de lei específica, mas que admite a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil em relação às matérias por ela não tratadas. Essa alteração, uma vez entendida aplicável à Execução Fiscal, conferirá uma força maior à exequibilidade da Dívida Ativa, aspecto ao qual não poderão estar alheios os operadores da Contabilidade.

Portanto, nossa intenção no presente capítulo foi situar a Dívida Ativa dentro da Contabilidade, especialmente a Pública, trazendo-a até o momento em que eclode o efeito da exequibilidade nela contida.

No capítulo III, denominado Evidenciação, apresentamos casos selecionados aleatoriamente, nos quais intencionamos verificar a existência de Execuções Fiscais contra as companhias, bem como encontrar as devidas correspondências nas Provisões para Contingências, ou mesmo meras divulgações, além de tecer os comentários cabíveis diante das particularidades de cada caso.

Contudo, abordamos antes dessa Evidenciação, e na sequência, o capítulo II no qual tratamos das Provisões e Passivos Contingentes, nos termos em que tratados pelo IAS 37, CPC 22 e NPC 25.

CAPÍTULO II – PROVISÕES E PASSIVOS CONTINGENTES

Neste capítulo abordamos as provisões e a sua regulamentação pretendida apresentando os antecedentes do problema, a comparação entre os documentos e o papel dos consultores jurídicos, especialmente no contexto da NPC 22.

2.1. Antecedentes do Problema

Pode parecer lugar-comum afirmar que se trata de fato notório a integração econômica entre os diversos países do mundo. Evidências dessa integração estão à mostra nos supermercados, ruas e televisões de cada país. Iniciamos o trabalho mencionando o surgimento da telenovela no Brasil, inicialmente um instrumento de propaganda, e que por si só acabou tornando-se igualmente um produto econômico, na medida em que também são veiculadas em outros países, assim como continuamos a importar produções estrangeiras, notadamente norte-americanas, mas sem ameaçar a nossa soberania cultural.

Talvez a maior evidência na circulação dos capitais para além das fronteiras nacionais. A evolução da economia permitiu uma maior integração do mercado financeiro, tornando o ambiente de negócios mais sofisticado, único e global. É cada vez mais comum o ingresso de recursos estrangeiros nos mercados de capitais nacionais, bem como fusões e aquisições entre companhias de países distintos e com características próprias, mas que nem sempre alcançam o êxito pretendido. E o interesse pelas empresas não se restringe aos seus acionistas. O universo de interessados – os stakeholders – é muito maior, obrigando-as cada vez mais a elaborar as suas demonstrações financeiras do modo mais transparente possível – o *disclosure* – o que se transforma numa tarefa mais complexa quando elas operam em vários países.

Assim, essas empresas, esforçam-se em adotar normas que atendam aos *stakeholders*, sem perder a obrigatoriedade de apresentar suas demonstrações contábeis em conformidade com as características do país em que estão sediadas. Daí decorrer a busca por uma linguagem única, que foi tratada como harmonização; hoje é vista como uma busca pela convergência.

A propósito do caminho que levou a convergência a ser considerado um instrumento para se alcançar a harmonização, Lemes e Carvalho (2009, p. 33) afirmam que a concepção da idéia de convergência nasceu no acordo entre o IASB e o FASB, firmado em meados de 2002, em Norwalk (EUA). E, das observações feitas pelos autores vale ressaltar a de que mesmo no idioma inglês poderá haver diferenças entre as redações dos pronunciamentos no inglês dos Estados Unidos com o inglês da Inglaterra, questão a que não se pode deixar de prestar atenção quando se estuda o caso brasileiro e o processo que culminou com a promulgação da Lei 11.638, de 28 de dezembro de 2007; esta veio para eliminar barreiras regulatórias que impediam a inserção total das empresas brasileiras no processo de convergência contábil internacional e aproximando sua legislação referente às normas contábeis das do mundo globalizado.

Pode-se afirmar que o propósito contido na referida lei vai ao encontro dos objetivos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pela Resolução CFC nº 1.055, de 7 de outubro de 2005. Com efeito, o objetivo do CPC nos termos do artigo 3º, é o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Assim, dada a natureza essencialmente técnica do CPC, são seus componentes a Associação Brasileira das Companhias Abertas – ABRASCA, a Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais – APIMEC NACIONAL, a Bolsa de Valores de São Paulo – BOVESPA, o Conselho Federal de Contabilidade – CFC, o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON, e a Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI.

O CPC manifesta-se por meio de Pronunciamentos Técnicos, cujas minutas devem ser submetidas a audiências públicas, nas quais serão consultadas outras entidades e/ou instituições como a Receita Federal do Brasil, agências reguladoras, associações ou institutos profissionais, associações ou federações representativas da indústria, do comércio, da agricultura, do setor financeiro, da área de serviços, de investidores, instituições de ensino e/ou de pesquisa de Contabilidade e outras que tenham interesse direto nas questões definidas nos objetivos do CPC. Ou seja,

poderíamos dizer que tal abrangência de interessados é a mesma que define o *stakeholder* como aquele que pode ser afetado direta ou indiretamente pelas decisões da companhia.

Por sua vez, cabe à própria entidade reguladora submeter as minutas dos Pronunciamentos Técnicos, o que é feito com fundamento no art. 8º, § 3º, I da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que criou a Comissão de Valores Mobiliários – CVM, além de dispor sobre o mercado de valores mobiliários. Nos termos do citado dispositivo, a CVM tem o poder de publicar projeto de ato normativo para receber sugestão de interessados.

Cabe observar que fazemos diversas menções ao Pronunciamento Técnico CPC 25, doravante chamando-o apenas de CPC 25. E as menções à Norma e Procedimento de Contabilidade NPC 22 são feitas sempre que for necessária comparar a evolução de uma para outra.

2.1.1. O Papel da Comissão de Valores Mobiliários (CVM)

Nesse sentido a CVM tem adotado medidas objetivando a convergência das práticas contábeis brasileiras com as práticas contábeis internacionais, tendo incluído no Plano Estratégico 2005-2007 a harmonização dos padrões contábeis como uma das tarefas que visam atingir o objetivo de reduzir os custos do sistema de registros:

Harmonização com os padrões contábeis internacionais

Setenta e uma companhias abertas têm hoje recibos de depósito (depository receipts – DR) negociadas internacionalmente, lastreados em suas ações. (...) Especialmente no caso daquelas com programas de DR, os diferentes padrões contábeis internacionais implicam custos duplicados de divulgação de dados financeiros. Assim, a CVM vem procurando harmonizar as práticas contábeis nacionais com as internacionais, atuando em duas frentes. Uma, junto com o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e com a Comissão Consultiva de Normas Contábeis (CCNC/CVM), na revisão das normas vigentes e na edição de novas normas já harmonizadas. (...) Outra frente de trabalho está no acompanhamento da tramitação do Projeto de Lei nº 3.741 e Substitutivo, para preservar o objetivo de harmonização contábil nas alterações da lei societária. Relacionam-se com esta iniciativa duas pesquisas no âmbito do Empréstimo do Banco Mundial: (1) comparação das práticas contábeis brasileiras com as práticas internacionais; e (2) realização de treinamento interno sobre as normas internacionais de auditoria emitidas pelo *International Accounting Standard Board* (IASB). (CVM, 2008, p. 13-14)

Segundo o Relatório de Gestão de 2005, esse foi o ano da publicação do primeiro plano estratégico. No âmbito da CVM cabe à Superintendência de Normas Contábeis e Auditoria – SNC cuidar do tema da harmonização das normas contábeis, razão pela qual são mencionados no referido relatório as participações em eventos sobre o tema: (i) participação como observador do Comitê de Mercados Emergentes, no Grupo de Trabalho Permanente nº 1 – Contabilidade e Divulgação de Informações do IOSCO – Organização Internacional das Comissões de Valores, nas reuniões realizadas em Madri, Bruxelas e Tóquio, no decorrer do ano de 2005, e (ii) participação na 22ª reunião do Grupo de Trabalho Intergovernamental de Especialistas em Padrões Internacionais de Contabilidade (ISAR), realizada em Genebra.

Cabe observar que o ano de 2005 foi o da edição da Deliberação CVM nº 489, que a SNC apresenta na relação de projetos normativos concluídos. E ao lado dos projetos normativos em andamento, foram elencados os projetos para o triênio 2006/2008 sob a rubrica *Harmonização com as Práticas Internacionais*, o que compreendia a emissão das seguintes normas, em conjunto com o IBRACON:

- Eventos Subsequentes (IAS-10)
- Valor de Recuperação de Ativos (IAS-36)
- Subvenções Governamentais (IAS-20)
- Informações Financeiras por Segmento (IAS-14)
- Práticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Correção de Erros (IAS-8)
- Investimentos Societários no Exterior (IAS-21)
- Divulgação de Operações Descontinuadas (IAS-35)
- Contabilização das Receitas (IAS-18)
- Contabilização das Remunerações em ações (IFRS 2)
- Contabilização das Operações “Hedge” (*Hedging Accounting*) (IAS 39)
- Contabilização e Divulgação de Instrumentos Financeiros (IAS-39)

Finalmente, completando a lista de projetos, estava o de acompanhamento do Projeto de Lei nº 3.741.

Já em 2007, segundo o Relatório respectivo, apenas as normas sobre Eventos Subsequentes e Práticas Contábeis, Mudanças de Estimativas e Correção de Erros foram concluídas. E, nesse mesmo relatório os trabalhos realizados no âmbito do IOSCO foram renomeados como sendo de “convergência de normas contábeis e de auditoria”, sendo que nos destaques do ano foi mencionada a aprovação do Projeto de Lei nº 3.741, convertida na Lei nº 11.637/07, sobre a qual foram consignados os seguintes comentários:

A aprovação do PL nº 3.741, conclui um ciclo longo, difícil e muito debatido, mas, evidentemente, não o processo como um todo. Um novo ciclo se inicia agora e demandará grandes esforços das companhias, dos auditores, dos diversos organismos e profissionais de contabilidade e finanças e, certamente, da própria CVM no processo de regulação, disseminação, orientação e aprendizado das modificações produzidas pela nova lei e das matérias dela decorrentes que necessitarão ser normatizadas. (CVM 2008, p. 130)

Nesse contexto, considerando a edição da Lei nº 11.638/2007, verifica-se que a CVM optou pela adoção de uma norma internacional de contabilidade por meio da sua tradução como forma de atendimento ao que dispõe o § 5º do art. 177 da Lei das Sociedades Anônimas, na redação dada pela Lei nº 11.638/2007. De acordo com tal dispositivo:

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

Assim, partindo dessa opção, tratamos do caso específico das provisões e passivos contingentes, suscitando questões que podem decorrer da incorporação de norma internacional de contabilidade sem adaptação à realidade nacional. De fato, conforme observado anteriormente, até mesmo as normas escritas num mesmo idioma podem resultar em interpretações e aplicações divergentes.

Observe-se que o texto da lei obriga apenas a expedição de normas que não destoem dos padrões internacionais de contabilidade. E no caso brasileiro verifica-se que essas normas – inicialmente introduzidas pela Deliberação CVM nº 489/2005, e depois pela Deliberação CVM nº 594/2009 – estão muito próximas de corresponder a uma tradução fiel de um congênere internacional, no caso o IAS 37. E, nesse contexto, vale até fazer um comentário sobre partes que teriam sido eliminadas nesse referencial estrangeiro, e que o similar nacional acabou por repetir. É o que ocorre, por exemplo, com o item 4 do IAS 37, conforme se pode verificar da sua comparação com o CPC 25 (Anexos III e IV).

Além da CVM, o Banco Central do Brasil – (BACEN) tem um papel relevante no processo de aderência às normas internacionais de contabilidade, processo que pode ter o seu início localizado no ano de 2002, quando o Conselho Monetário Nacional determinou que se passasse a adotar as normas divulgadas pelo IASB, sem deixar de observar as práticas de outros bancos centrais e as considerações

emanadas de organismos internacionais como o BM – Banco Mundial, BIS – *Bank for International Settlements*, organismo que reúne bancos centrais de diversos países do mundo e o CEMLA, associação que reúne os bancos centrais da América Latina e Caribe.

2.1.2. Carta-Circular BACEN nº 3.429, de 17 de fevereiro de 2010.

Assim, o trabalho da Entidade em relação ao tema pode ser tido como pioneiro dentro do Brasil. E, das várias normas que ela emitiu, dada a sua contemporaneidade, mencionamos a Carta-Circular BACEN nº 3.429/10, de 17 de fevereiro de 2010, que determina procedimentos para o registro contábil de obrigações tributárias em discussão judicial, tratando assim de um dos aspectos abordados no trabalho.

Segundo a referida norma, as instituições financeiras devem reconhecer em seu passivo as obrigações tributárias objeto de discussão judicial sobre a constitucionalidade das leis que as tiverem instituído, até a efetiva extinção dos créditos tributários correspondentes. Esse reconhecimento independe da avaliação de probabilidade de perda feita pela administração ou assessores jurídicos. Também não interfere em tal obrigatoriedade a concessão de tutela provisória ou decisão favorável recorrível.

A norma, que teria sido emitida conforme o CPC 25, dispõe ainda que estão fora de sua abrangência os casos em que haja decisão definitiva do plenário do STF, e seja remota a possibilidade de saída de recursos para liquidar a obrigação.

Finalmente, nos casos em que a instituição efetuar compensação judicial de tributos com base em tutela provisória, o montante das obrigações tributárias compensadas deve ser reconhecido como provisão, até o trânsito em julgado da decisão que permitiu a compensação.

Com relação a essa determinação do Banco Central observe-se que a Interpretação Técnica IBRACON nº 02/2006 manifesta-se de modo diverso, na medida em que se vale da condição de obrigação legal do tributo discutido ou objeto da compensação para determinar o tratamento como obrigação, e não como provisão ou contingência passiva.

Ademais, observe-se também que a discussão acerca da constitucionalidade de um tributo é uma, dentre várias, que o contribuinte pode submeter à apreciação judicial. Assim, a referência tão-somente a essa hipótese pode gerar dúvidas quanto a outras situações em que há, efetivamente, uma obrigação legal.

Outro aspecto que merece atenção é a hipótese de compensação com base em tutela provisória. Retomamos aqui uma afirmação feita anteriormente a respeito da utilização de termos jurídicos em manifestações de cunho contábil.

Com efeito, no que se refere à tutela provisória, trata-se de um termo que não encontra, de imediato, uma correspondência no âmbito processual. E nem deveria, já que “corresponder” significa ser parecido, ser equivalente, não podendo o intérprete alargar o conceito.

Numa primeira leitura poder-se-ia concluir que a referência é à tutela antecipada, prevista no art. 273 do Código de Processo Civil, justamente pela parença na denominação. Mas a tutela provisória mencionada não é o nome de um provimento jurisdicional específico, como o são a medida liminar e a tutela antecipada, referidas no art. 151 do CTN como umas das causas da suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Decerto, a opção por tal denominação tem a ver com a necessidade de deixar sublinhada a situação de provisoriedade, que faz par com a de incerteza, daí associá-la à provisão. Em verdade, a provisoriedade é característica tanto das medidas liminares como da tutela antecipada, e mesmo das medidas cautelares.

Mas sob o enfoque de nosso estudo, trata-se de uma opção perigosa, dado que no próprio campo do direito processual civil ainda é um conceito em consolidação. Manente (2006, p. 15) afirma que “a antecipação da tutela (...) ainda causa muito questionamento entre os estudiosos e aplicadores do Direito, mesmo após mais de dez anos de vivência, justamente porque se trata de um instituto inovador (...)”

E o próprio CTN acabou por se mostrar defasado quando da promulgação da Lei nº 8.952, de 13 de dezembro de 1994, que tratou da tutela antecipada, na parte relativa à suspensão da exigibilidade do crédito tributário por decisão judicial, que ficou restrita à hipótese da liminar em mandado de segurança. Essa defasagem foi reparada com a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, que introduziu no art. 151 do CTN a hipótese de suspensão quando da concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.

Vale observar, com a finalidade de sublinhar a cautela com que interpretações de natureza legal em matéria tributária são feitas pelos especialistas, que até a reparação da defasagem acima referida, a jurisprudência mantinha uma interpretação restritiva do art. 151 do CTN. Machado (2002, p.8) assim se manifestou a propósito da inclusão do inciso V:

Com o inciso V, acima, fica superada a orientação jurisprudencial de franciscana pobreza que, fundada em interpretação simplesmente literal, restringia o efeito de suspender a exigibilidade à medida liminar em mandado de segurança. Em se tratando de proposta originária da Receita Federal, fica demonstrado que infelizmente muitos juízes são na verdade mais realistas do que o rei. Ou, mais leoninos que o próprio leão

Assim, a aparente amplidão contida na expressão “tutela provisória” contrasta com o próprio histórico da aceitação do instituto “tutela antecipada” no âmbito do Direito Tributário. A situação tratada poderia simplesmente se referir aos casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, e o tratamento a ser dado pela contabilidade.

Finalmente, cabe ainda observar que a situação tratada na norma do Banco Central do Brasil seria até juridicamente impossível, uma vez que a mesma Lei Complementar nº 104/2001 anteriormente mencionada introduziu no CTN o art. 170-A, segundo o qual é vedada a compensação antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

2.2. Objetivos da Normatização.

Os chamados padrões internacionais de contabilidade, referidos na legislação societária brasileira, remetem aos Princípios ou Práticas Contábeis Geralmente Aceitos, ou GAAP's – *Generally accepted accounting principles*. Segundo o *Auditing Standards Board* (EPSTEIN; NACH; BRAGG; 2008, p. 1):

The phrase 'generally accepted accounting principles' is a technical accounting term that encompasses the conventions, rules, and procedures necessary to define accepted accounting practice at a particular time. It includes not only broad guidelines of general application, but also detailed practices and procedures. Those conventions, rules and procedures provide a standard by which to measure financial presentations.

É possível cogitar-se que tal conjunto denominado de GAAP tenha estreita relação com os usos e costumes, elementos fundamentais na definição de uma das grandes diferenças entre os países, que é o seu sistema legal. Assim, manifestações como as do IASB, especialmente o IAS 37, têm como característica a de servir apenas de referência, diferente do que sucede com os Pronunciamentos adotados pela CVM, que são imperativos na sua intenção de definir critérios, uma vez que tanto a Deliberação CVM nº 489/2005, como a Deliberação CVM nº 594/2009 que a sucedeu, tornam obrigatória a adoção dos Pronunciamentos.

E essa diferença nos remete à principal causa da diferença entre os padrões de contabilidade, que é o fato de as nações possuírem um sistema legal consuetudinário (*common law*) ou codificado (*code law*). Ademais, outras diferenças também são identificadas.

Nesse sentido, Santos et al (2006, p. 10-11) afirmam que:

As nações que adotaram a codificação de suas regras de comportamento também tenderam a prescrever formalmente as práticas contábeis e os relatórios financeiros e, ainda mais freqüentemente, o papel desempenhado pelos relatórios financeiros é o de atender aos sistemas tributários do país. Nesses sistemas, as práticas e as demonstrações financeiras somente podem ser alteradas através de modificações na lei, a exemplo do Código de Napoleão e da lei brasileira. Já as nações que têm tradição consuetudinária, por outro lado, possuem sistemas mais tolerantes, geralmente somente um conjunto de regras governa estas práticas. As demonstrações financeiras tendem a não ser definidas por uma lei do país, mas pelos esforços do setor privado; freqüentemente, são produtos de associações de profissionais assistidos pelo trabalho da academia. Assim, nos países de tradição consuetudinária, os objetivos das demonstrações financeiras não estão diretamente relacionados às políticas tributárias.

Weffort (2005), a propósito do processo de convergência dos padrões contábeis globais, enumera algumas razões que justificam as diferenças nas normas e práticas contábeis como apresentadas no Quadro 1.

Razões Genéricas	Exemplos de Razões Específicas
- características e necessidades dos usuários das demonstrações contábeis	<ul style="list-style-type: none"> - nível de educação e sofisticação dos usuários (especialmente, do gestor de negócios e da comunidade financeira) - tipo de sistema de financiamento - características das empresas: tamanho, complexidade, multinacionalidade, endividamento etc.
- característica dos preparadores das demonstrações contábeis (contadores)	<ul style="list-style-type: none"> - sistema de educação profissional dos contadores - <i>status</i>, idade e tamanho da profissão contábil
- modos pelos quais se pode organizar a sociedade sob a qual o modelo contábil se desenvolve	<ul style="list-style-type: none"> - sistema político - sistema econômico e nível de desenvolvimento - sistema jurídico - sistema fiscal
- aspectos culturais	<ul style="list-style-type: none"> - valores culturais - religião - linguagem
- outros fatores externos	<ul style="list-style-type: none"> - históricos (principalmente, invasões e herança colonial) - geográficos - laços econômicos e políticos

Quadro 1 – Razões das Diferenças nas Normas e Práticas Contábeis

Fonte: Weffort (2005, p. 42)

Necessário estabelecer aqui a premissa de que, ao nos referirmos a termos como “legislação norte-americana” e *common law*, não constitui objeto do trabalho apresentar um estudo comparativo, abordando a gênese de cada um deles, numa ótica mais apropriada a um estudo na área do Direito. Trata-se apenas da necessária delimitação de um aspecto importante para a compreensão do tema abordado, que é a aparente contradição na “codificação” de um procedimento acatado consuetudinariamente, dado que uma das características do ambiente em que atuam tanto FASB como IASC, duas das organizações internacionais responsáveis pelo desenvolvimento de normas e procedimentos contábeis, principalmente a sua harmonização, é o do chamado *common law*.

De fato, ambas carregam em seus nomes a palavra “standard”, cujo significado pode ser também o de norma, mas que também é o de modelo, tipo e padrão, conforme Dicionário Houaiss Eletrônico (2009). E em áreas técnicas como a Contabilidade, procedimentos-padrão são sempre estabelecidos, com ou sem a sua formalização como lei, no seu sentido mais amplo. Um procedimento-padrão pode

ter origem na consolidação de práticas pela grande maioria dos envolvidos, o que obviamente lhes confere a aceitabilidade necessária para que eventual inobservância seja considerada uma infração. Essa prática e conseqüente concordância é o que caracteriza o *common law*.

Assim, passados pouco mais de 40 anos da efetiva regulação do mercado de capitais brasileiro à semelhança de um modelo internacional, uma nova fase de regulação tem lugar em território nacional, dessa vez impulsionada pela própria revisão desse modelo internacional, onde se demandam cada vez mais a transparência e fidedignidade das informações financeiras das empresas participantes.

E como visto anteriormente, pode-se dizer que o atual objetivo da normatização contábil seja “atingir um estado de harmonização contábil formal”, alvo esse que a CVM não descuida de ressaltar, conforme também visto anteriormente, e que no caso específico do presente trabalho está consignado no próprio corpo da Deliberação CVM nº 489/2005, baixada em consideração à

[...] importância e a necessidade de que as práticas contábeis brasileiras sejam convergentes com as práticas contábeis internacionais, seja em função do aumento da transparência e da segurança das nossas informações contábeis, seja por possibilitar o acesso, a um custo mais baixo, das empresas nacionais às fontes de financiamentos externa

2.3. Comparando o IAS 37, a NPC 22 e o CPC 25

Assim, é interessante para o presente estudo fazer uma breve comparação entre o texto original do IAS 37 e seus correspondentes NPC 22 e CPC 25, como apresentada no Quadro 2:

IAS 37	NPC 22	CPC 25
<i>A provision is a liability of uncertain timing or amount</i>	Uma <u>provisão</u> é um passivo de prazo ou valor incertos.	Provisão é um passivo de prazo ou de valor incertos.
<i>A liability is a present obligation of the entity arising from past events, the settlement of which is expected to result in an outflow from the entity of resources embodying economic benefits</i>	Um <u>passivo</u> é uma obrigação presente de uma entidade, decorrente de eventos já ocorridos, cuja liquidação resultará em uma entrega de recursos.	Passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos.
<i>An obligating event is an event that creates a legal or constructive obligation that results in an entity having no realistic alternative to settling that obligation.</i>	O <u>fato gerador</u> , no contexto desta norma, é um evento passado que cria uma obrigação presente, legal ou não formalizada, para uma entidade.	Evento que cria obrigação é um evento que cria uma obrigação legal ou não formalizada que faça com que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.
<i>A legal obligation is an obligation that derives from: a contract (through its explicit or implicit terms); legislation; or other operation of law.</i>	Uma <u>obrigação legal</u> é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.	Obrigação legal é uma obrigação que deriva de: (a) contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos); (b) legislação; ou (c) outra ação da lei.
<i>A constructive obligation is an obligation that derives from an entity's actions where: (a) by an established pattern of past practice, published policies or a sufficiently specific current statement, the entity has indicated to other parties that it will accept certain responsibilities; and (b) as a result, the entity has created a valid expectation on the part of those other parties that it will discharge those responsibilities.</i>	Uma <u>obrigação não formalizada</u> é aquela que surge quando uma entidade, mediante práticas do passado, políticas divulgadas ou declarações feitas, cria uma expectativa válida por parte de terceiros e, por conta disso, assume um compromisso.	Obrigação não formalizada é uma obrigação que decorre das ações da entidade em que: (a) por via de padrão estabelecido de práticas passadas, de políticas publicadas ou de declaração atual suficientemente específica, a entidade tenha indicado a outras partes que aceitará certas responsabilidades; e (b) em consequência, a entidade cria uma expectativa válida nessas outras partes de que cumprirá com essas possibilidades.
<i>A contingent liability is:</i> <i>(a) a possible obligation that arises from past events and whose existence will be confirmed only by the occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events not wholly within the control of the</i> <i>(b) a present obligation that arises from past events but is not recognized because:</i> <i>(i) it is not probable that an outflow of resources embodying economic benefits will be required to settle the obligation;</i> <i>(ii) the amount of the obligation cannot be measured with sufficient reliability.</i>	Uma <u>contingência passiva</u> é: (a) uma possível obrigação presente cuja existência será confirmada somente pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros, que não estejam totalmente sob o controle da entidade; ou (b) uma obrigação presente que surge de eventos passados, mas que não é reconhecida porque: (i) é improvável que a entidade tenha de liquidá-la; (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente segurança	Passivo contingente é: (a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida porque: (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou (ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade.

Quadro 2 - Comparação do original do IAS 37 e a NPC 22 e CPC 25

Fonte: Elaborado pelo Autor

Um dos aspectos mais interessantes no contexto da discussão anteriormente estabelecida entre linguagem contábil e linguagem jurídica diz respeito às definições de passivo e de obrigação legal. Aliás, talvez residam nessas definições os pontos de conexão entre a Contabilidade e o Direito Tributário. Assim, das definições estabelecidas pela norma IAS 37, interessa-nos a de *liability* e a de *legal obligation*, que tanto a NPC 22, como o CPC 25 optaram por traduzir, respectivamente, como *passivo* e *obrigação legal*. Iniciemos, pois, com a definição de *passivo*.

Uma visão global de passivo poderia defini-lo como todas as contas com saldo credor existentes no lado direito do balanço patrimonial. Tal definição, por exemplo, encontra-se no Dicionário Eletrônico Houaiss (2009): "...6. Economia: em balanços e balancetes a soma dos saldos credores das diversas contas, anotada ao lado do ativo..."

Ainda relacionado com essa visão da definição dos temas contábeis em função do modo como são demonstradas, Henry R. Hatfield, citado por Ludícibus (2004, p.156) afirmou que:

Num sentido restrito, exigibilidades (...) são subtraendos dos ativos, ou ativos negativos. Seria lógico, portanto, preparar um balanço no qual as exigibilidades totais fossem subtraídas dos ativos totais, deixando no lado direito do balanço meramente os itens que representam a propriedade.

De fato, a posição dos itens no balanço pode ser entendida como mera convenção. Se no Brasil ele tem dois lados, nos Estados Unidos a apresentação é na vertical, iniciando com os Bens (*Assets*), depois as Obrigações (*Liabilities*) e o Patrimônio Líquido (*Shareholder's Equity*).

O que é importante salientar é a distinção contábil entre passivo, patrimônio líquido e exigibilidades. O passivo representa as fontes dos ativos de uma entidade. Essas fontes são representadas por direitos de acionistas / cotistas da entidade (patrimônio líquido) ou direitos de terceiros exigíveis contra a entidade (exigibilidades).

Essa advertência consta da NPC 09 do IBRACON. Enquanto as exigibilidades devem ser liquidadas, sem o que há o risco de a entidade ter o título protestado ou sua falência decretada, não há obrigação previamente definida de devolver aos investidores o patrimônio líquido a menos que, por exemplo, a entidade seja liquidada.

Contudo, nem toda exigibilidade é fonte do Ativo de uma Entidade – ao menos em face dos conceitos de capital de terceiros e capital próprio. Em outras palavras, há uma categoria de obrigação cujo cumprimento depende apenas do livre arbítrio da Entidade. São compromissos assumidos pela Entidade como forma de manter boas relações comerciais ou comunitárias. Poderíamos dizer que os compromissos são passivos sem exigibilidade, na medida em que os beneficiários pelo seu cumprimento não teriam meios de exigi-lo da Entidade com fundamento em Lei ou Contratos. Representam o que o IAS 37 chama de *constructive obligation*, e aqui traduzidas como não formalizadas.

Hendriksen e Van Breda (2009, p. 410), ao iniciar suas considerações sobre os passivos, especialmente sobre como são abordados atualmente, fazem uma breve menção a alguns temas submetidos a um novo enfoque, nelas incluindo os prêmios de milhagem de vôo. E sobre o tema cabe-nos recorrer a um artigo de Ming (2006), publicado no jornal O Estado de S. Paulo, intitulado “Milhagem: ativo ou passivo?”

Há dois dias, ficou pública a divergência sobre os direitos do credor de milhagem. O PROCON paulista entende que ela é extensão do Código de Defesa do Consumidor. Logo, é objeto de contrato entre companhia aérea e cliente. Para todos os efeitos, o contrato deve ser honrado, assim como a especificação de um produto comprado na loja. A Agência Nacional de Aviação Civil (ANAC), a entidade que regula o setor de transportes aéreos, entende que milhagem não passa de brinde que a empresa pode ou não distribuir. A divergência talvez nem tenha sentido. Uma cláusula do regulamento do Smiles diz que “a companhia se reserva o direito de limitar a seu critério exclusivo o número de assentos disponíveis para as viagens prêmio”. Bastaria que a direção da empresa ou o novo administrador da Smiles definia em zero o número de assentos com direito a milhagem para o calote ficar protegido por contrato.

A questão da milhagem parece ser interessante do ponto de vista contábil, a começar pelo título do artigo, e mereceria um estudo mais minucioso por envolver questões como previsão de resgates e recuperação de custos, porque usualmente são oferecidos lugares em vôos de reduzida ocupação. Hendriksen e Van Breda (2009, p. 207) atribuem ao FASB a inclusão desses compromissos como passivos que comprometem efetivamente a Entidade, sendo pouca ou nenhuma a sua liberdade de sacrifício futuro. São dados como exemplos o compromisso ético de oferecer a um consumidor de um produto com defeito uma solução que extrapole o

previsto na Lei ou Contrato ou férias remuneradas a empregados, o que no Brasil não decorre do costume, mas da lei, não sendo portanto uma obrigação construtiva.

Portanto, podemos concluir acerca do conceito de exigibilidade utilizando a definição contida na NPC 09 do IBRACON de que as Exigibilidades são obrigações assumidas por uma entidade (ou indivíduo) de entregar a terceiros, parte do seu ativo ou lhes prestar serviços. Passivos exigíveis são aquelas obrigações que podem ser objeto de mensuração monetária. São, ainda, obrigações futuras resultantes de transações completadas.

Essa definição está em sintonia com o que o FASB define como uma das características do Passivo, ou seja, a de que:

Contém uma obrigação ou responsabilidade presente com uma ou mais entidades, prevendo liquidação pela transferência futura provável ou pelo uso de ativos numa data específica ou determinável, na ocorrência de um evento predeterminado, ou assim que seja solicitada.

Ainda sobre o tema, cabe observar que a definição contida no CPC 25 parece estar mais próxima da do IAS 37, uma vez que ambas fazem referência a benefícios econômicos. Contudo, parece-nos que no caso do IAS 37 os recursos já incorporam os benefícios econômicos, enquanto que no caso do CPC 25 espera-se deles a geração dos benefícios econômicos. De qualquer sorte, a redação da NPC 22 parecia mais objetiva, limitando-se a definir a liquidação do passivo com a entrega dos recursos.

2.4. Modo de Convergir: Simples Tradução

A observação acerca da definição de obrigação contida na NPC 25 é apenas uma das faces da questão relativa à harmonização internacional, especialmente sobre as dificuldades das normas contábeis brasileiras convergirem em direção das normas internacionais de contabilidade.

Com efeito, Weffort (2005) identificou diversas causas das diferenças entre as normas e práticas contábeis, incluindo dentre elas a linguagem e o sistema jurídico.

Ora, é certo que esses fatores exercem influência. Até mesmo no uso do inglês da Inglaterra e no inglês dos Estados Unidos, Lemes e Carvalho (2008)

verificaram a necessidade de convergência.

E sobre a maneira como as normas internacionais de contabilidade serão adotadas, Carvalho, Lemes e Costa (2006, p.15) assim se manifestam:

Balanços de empresas (...) em diversos países tinham que ser comparados quanto a margens, retornos, custos de oportunidade, estruturas patrimoniais e desempenhos, e havia (ainda há) enorme desperdício de tempo e dinheiro para entender as distintas normas contábeis nacionais e reconciliá-las para um padrão único. Isso deixará de ser obstáculo e deixará de ser um custo a partir das IFRS – as normas das empresas de países que os adotarem já sairão, na origem, em IFRS, e eventualmente o máximo que se exigirá será a tradução do idioma, e não mais das práticas contábeis.

Portanto, podemos dizer que foi exatamente isso o que ocorreu no Brasil, uma vez que o IAS 37 foi integralmente recepcionado pelas normas nacionais, com algumas sutis diferenças, conforme se pode verificar da trajetória entre a NPC 22, aprovada pela Deliberação CVM nº 489/2005, até o CPC 25, aprovado pela Deliberação CVM nº 594/2009, a começar pelo próprio objetivo da(s) norma(s). Segundo o IAS 37:

The objective of this Standard is to ensure that appropriate recognition criteria and measurement bases are applied to provisions, contingent liabilities and contingent assets and that sufficient information is disclosed in the notes to enable users to understand their nature, timing and amount.

Quando da recepção do IAS 37 o objetivo passou por diferentes estágios, como mostra o Quadro 3.

NPC 22	CPC 25 proposto	CPC aprovado
O objetivo desta Norma e Procedimento de Contabilidade – NPC é definir critérios de reconhecimento e bases de mensuração aplicáveis a provisões, contingências passivas e contingências ativas, bem como definir regras para que sejam divulgadas informações suficientes nas notas explicativas às demonstrações contábeis, para permitir que os usuários entendam sua natureza, oportunidade e seu valor.	O objetivo deste Pronunciamento Técnico é o de assegurar que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam sua natureza, oportunidade e valor.	O objetivo deste Pronunciamento Técnico é estabelecer que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam sua natureza, oportunidade e valor.

Quadro 3 – Evolução dos Objetivos nos Pronunciamentos Contábeis

Fonte: Elaborado pelo Autor

Note-se que o texto do CPC 25 aprovado após a audiência pública não ficou tão fiel ao IAS 37, como o texto proposto. A diferença sutil que pode ser percebida entre as normas, além das causadas pela simples tradução, está no fato de que a norma internacional mostra o seu entendimento quanto a tudo que nela está contido ser adequado para o objetivo maior, que é o do pleno entendimento das informações financeiras.

Já no caso brasileiro há uma conotação de coercitividade, não só pelo fato das deliberações que adotaram os pronunciamentos serem expressas quanto à sua obrigatoriedade, como pelo alcance da expressão “estabelecer”, que indica uma nova situação, um começo. Ou seja, dentro da melhor tradição brasileira, a leitura que se fará do Pronunciamento é a de que a observância dos critérios estabelecidos, e só eles, alcançará o objeto pretendido. Isso é diferente do reconhecimento de que com tais instrumentos se alcança tal objetivo, o que não exclui a possibilidade de adoção de outros. Tudo isso também nos remete a outra diferença, dessa vez entre Contabilidade e Direito, que é a prevalência da essência sobre a forma, o que comentaremos adiante.

Assim, quando falamos dos objetivos da normatização, é importante observar que a mera tradução do IAS 37, surgido num contexto de prevalência do *common law*, para um contexto de *code law* como o brasileiro, pode originar controvérsias, especialmente no que concerne às questões que envolvem aspectos tributários. Além disso, temos que considerar eventuais problemas de tradução (*traduttore traditore*).

Na concepção de Eco (2007, p.190), baseada em Snell-Hornby “(...) trata-se hoje em dia de idéia aceita, que uma tradução não diz respeito apenas a uma passagem entre duas línguas, mas entre duas culturas, ou duas enciclopédias”. E conclui: “Um tradutor não deve levar em conta somente as regras estritamente lingüísticas, mas também os elementos culturais, no sentido mais amplo do termo”.

Com efeito, a título de exemplo, vejamos como foi traduzido o IAS 37, na parte relativa à obrigação legal:

IAS 37	NPC 22	CPC 25
<i>A legal obligation is an obligation that derives from: a contract (through its explicit or implicit terms); legislation; or other operation of law.</i>	Uma <u>obrigação legal</u> é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.	Obrigação legal é uma obrigação que deriva de: (a) contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos); (b) legislação; ou (c) outra ação da lei.

Quadro 4 – Tradução do IAS 37 para obrigação legal

Fonte: Elaborado pelo Autor

O termo *legal obligation* foi traduzido como “obrigação legal”, tanto na NPC 22 como no CPC 25. Já o termo *legislation* passou de “lei” para “legislação”, ao passo que *other operation of law* foi traduzido inicialmente como “outro instrumento fundamentado em lei”, adquirindo posteriormente a definição de “outra ação da lei”.

De acordo com o *Black’s Law Dictionary* (BLACK; GARDNER, 1990, p.892), as definições de *legal* são as seguintes:

1. *Conforming to the law; according to Law; required or permitted by law; not forbidden or discountenanced by law; good and effectual in law; of or pertaining to the law; lawful*
2. *Proper or sufficient to be recognized by the law; cognizable in the courts; competent or adequate to fulfill the requirements of the law.*
3. *Cognizable in courts of law, as distinguished from courts of equity; construed or governed by the rules and principles of law, in contradistinction to rules of equity. With the merger in most states of law and equity courts, this distinction generally no longer exists.*
4. *Posited by the courts as the inference or imputation of the law, as a matter of construction, rather than established by actual proof.*
5. *Created by law.*

Por sua vez, a referida obra traz a seguinte definição para *Law*:

(...) The word may mean or embrace: body of principles, standards and rules promulgated by government constitution or constitutional provision; statute or enactment of legislative body; administrative agency rules and regulations; judicial decisions, judgments or decrees; municipal ordinances; or, long established local custom which has the force of law.(...) (BLACK’S LAW DICTIONARY (1990, p.884).

Assim, constata-se que a abrangência do que se entende como *legal obligation* é muito ampla, até por conta da sua aderência ao *common law*. Já no que se refere à própria recepção do termo, vê-se que a definição de “obrigação legal” parece não estar adequada dentro do contexto brasileiro, uma vez que abrangeria tanto o contrato como a lei, enquanto que no Brasil se adota obrigação legal de um lado e obrigação contratual de outro. Melhor seria adotar a expressão “obrigação jurídica”, mais ampla, conforme sugeriria a definição de Gomes (1978, p. 18):

Obrigação é um vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa fica adstrita a satisfazer uma prestação em proveito de outra. É a definição clássica dos romanos, incorporada às Institutas: “obligatio est juris vinculum, quo necessitate adstringimur alicujus sovendae rei”. Conquanto mereça, ainda, aplausos dos civilistas, o conceito não é inteiramente satisfatório em razão das interpretações que comporta a expressão “solvere rem”. Tomada no sentido literal e restrito de pagar uma coisa, não abrange todas as espécies de obrigação; na acepção ampla de prestação, compreende todos os deveres jurídicos. Admite-se, no entanto, que a expressão se refere a todas as prestações patrimoniais

De fato, sendo os usos e costumes fundamentos do *common law*, a indicação de práticas contábeis geralmente aceitas em uma norma como o IAS 37 não é estranha, ao contrário do que pode parecer num regime alicerçado no *code law*, como o brasileiro, onde o que é normalmente formalizado são as condutas proibidas.

Portanto, temos com isso um aparente choque entre a Contabilidade e o Direito por causa do conteúdo do CPC 25, uma vez que são apresentadas definições sobre institutos que já estão devidamente solidificadas, e com a agravante de terem uma matriz estrangeira. E esse choque qualifica-se ainda com o modo como cada uma das ciências vê a essência dos fatos e das coisas em relação à forma.

Com efeito, uma das diferenças mais significativas – e talvez sintomática – entre o IAS 37, a NPC 22 e o CPC 25 são os exemplos de casos que as ilustram. O primeiro apresenta, em apêndice, 15 situações e os tratamentos indicados. Já no caso brasileiro são 5 situações, sendo que aquele que integra o tema da dissertação não está presente no IAS 37: trata-se da situação que envolve tributos, sendo que as hipóteses abordadas são restritas a situações que envolvem a discussão sobre se um tributo é devido ou não, e eventual devolução do valor pago no caso dele não ser devido.

Entretanto, essas situações parecem não ser exaustivas – o que poderia ser esperado numa concepção legalista da NPC 22. Essa norma foi seguida da Interpretação Técnica IBRACON nº02/2006, para cuja elaboração a entidade contou com o apoio de consultores jurídicos, com a finalidade de:

[...] esclarecer assuntos que têm gerado dúvidas para a implementação plena da NPC 22, notadamente os seguintes: (a) conceito de obrigação legal; (b) interpretações legais no contexto da NPC 22; (c) alcance e interpretação do exemplo 4(a) incluso no Anexo II e (d) efeitos da adoção inicial da NPC 22.

2.5. Do Papel dos Consultores Jurídicos no Contexto da NPC 22

Da leitura de algumas das Notas Explicativas componentes das Demonstrações Financeiras das entidades tratadas no Capítulo III, é notada a participação de consultores jurídicos quando se trata do tema “Provisões”, conforme se verifica dos trechos que seguem:

Companhia Siderúrgica Nacional
As provisões para passivos cíveis, trabalhistas, fiscais, ambientais e previdenciários foram estimadas pela Administração consubstanciadas significativamente na avaliação de assessores jurídicos, sendo registradas apenas as causas que se classificam como risco de perda provável. (...) A Companhia e suas controladas defendem-se em outros processos administrativos e judiciais. (...) As avaliações efetuadas pro assessores jurídicos definem esses processos administrativos e judiciais como risco de perda possível, não sendo provisionados em conformidade com o julgamento da Administração e com as práticas contábeis adotadas no Brasil.
Eletropaulo Metropolitana Eletricidade de São Paulo S.A.
(...) existem processos fiscais de natureza geral. A Administração da Companhia, com base em pareceres de seus consultores jurídicos, reconhece provisão para os valores das demandas cuja probabilidade de perda é considerada provável.
Cia Hering
A Companhia possui diversos processos em andamento de natureza trabalhista, civil e tributária, decorrentes do curso normal de seus negócios. Para as contingências consideradas como perda provável pelos assessores jurídicos da Companhia, foram constituídas provisões para contingências, sendo que a Companhia acredita que as provisões constituídas (...) são suficientes para cobrir as eventuais perdas com os processos judiciais e custas.

Banco ABC Brasil S.A.

Contingências passivas (...) são reconhecidas nas demonstrações financeiras quando, baseado na opinião de assessores jurídicos e da administração, for considerado provável o risco de perda de uma ação judicial ou administrativa, com uma provável saída de recursos para a liquidação das obrigações e quando os montantes envolvidos forem mensuráveis com suficiente segurança, Os passivos contingentes classificados como perdas possíveis pelos assessores jurídicos são apenas divulgados em notas explicativas, enquanto aquelas classificadas como perda remota não requerem provisão e divulgação.

Bicicletas Monark S.A.

Provisões para contingências (...) Foram estimadas com base nos históricos das decisões judiciais, apresentados pelos assessores jurídicos, e dos acordos celebrados pela Companhia. Este valor é considerado suficiente para garantir a execução dos processos em andamento.

Lupatech S.A.

A provisão para contingências foi apurada pela Administração com base em informações disponíveis e suportadas pela opinião dos advogados da Companhia quanto a expectativa de desfecho, em montante considerado suficiente para cobrir as perdas consideradas prováveis que venham a ocorrer em função de decisões judiciais desfavoráveis.

Quattor Químicos Básicos S.A.

A Administração da Companhia constituiu, com base nos pareceres apresentados por seus consultores jurídicos, provisão para contingências para cobrir perdas esperadas com os processos trabalhistas e fiscais em andamento (...)
--

Sport Club Corinthians Paulista
--

O Clube é parte envolvida em processos fiscais, trabalhistas e cíveis e está discutindo essas questões tanto na esfera administrativa como na judicial. As provisões para as perdas decorrentes desses processos são estimadas e atualizadas pela Administração do Clube, amparada pela opinião de seus assessores jurídicos, tendo sido provisionadas e divulgadas as contingências passivas existentes, em atendimento às práticas contábeis adotadas no Brasil, principalmente no que tange às Normas e Procedimentos Contábeis – NPC 22, emitida pelo IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.
--

Termomecânica São Paulo S.A.

A Companhia é parte (pólo passivo) em ações judiciais e processos administrativos perante vários tribunais e órgãos governamentais, decorrentes do curso normal das operações, envolvendo questões tributárias, trabalhistas, aspectos cíveis e outros assuntos. A Administração, com base em informações de seus assessores jurídicos, análise das demandas judiciais pendentes e na experiência acumulada referente às quantias reivindicadas, constituiu provisão em montante considerado suficiente para cobrir as prováveis perdas estimadas com as ações em curso.
--

De um modo geral, verifica-se pelas amostras selecionadas que os consultores, assessores e advogados são responsáveis pela avaliação das probabilidades de êxito dos processos judiciais e administrativos das empresas, servindo o resultado dessa avaliação para a Administração decidir sobre a constituição da provisão.

Ocorre que a demanda pela atuação dos profissionais da área jurídica já tinha aumentado consideravelmente, quando da edição da Resolução CFC nº 1.022, de 18 de março de 2005, que revogou o item 11.2.15 da NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, aprovada pela Resolução CFC nº 820, de 17 de dezembro de 1997. O item revogado, que tratava do tema “Contingências”, trazia a seguinte determinação:

11.2.15 – CONTINGÊNCIAS

1.2.15.1 – O auditor deve adotar procedimentos para assegurar-se que todas as contingências passivas relevantes, decorrentes de processos judiciais, reivindicações e reclamações, bem como de lançamentos de tributos em disputa, foram identificadas e consideradas pela administração da entidade na elaboração das demonstrações contábeis.

11.2.15.2 – Os seguintes procedimentos devem ser executados pelo auditor:

- a) discussão, com a administração da entidade, das políticas e procedimentos adotados para identificar, avaliar e contabilizar as contingências passivas;
- b) obtenção de carta dos advogados da entidade quanto à existência de contingências na época da execução dos trabalhos finais de auditoria; e
- c) discussão, com os advogados e/ou a administração da entidade, das perspectivas no desfecho das contingências e da adequação das perdas contingentes provisionadas, bem como das divulgações a serem feitas nas demonstrações contábeis.

11.2.15.3 – O auditor deve adotar os mesmos procedimentos com relação às contingências ativas.

Com a sua revogação, passou a valer a NBC T 11.15 - Contingências, que trata unicamente do tema. A figura do advogado, expressamente referida no item revogado, passou a ser a de *consultor jurídico*. (Anexo V)

2.5.1. Interpretação Técnica IBRACON nº 02/2006

Na esteira da edição da NPC 22, o IBRACON fez divulgar a Interpretação Técnica IBRACON nº 02/2006, elaborado com o apoio de consultores jurídicos, e com escopo de tratar de assunto de especial relevância para o mercado brasileiro, fazendo com que se incluísse em seu Anexo II, um tópico sobre tributos. (Anexo VI).

Referida manifestação do IBRACON, por certo, não esgota o elenco de eventos de natureza tributária, com o qual a administração e outros usuários deverão lidar. Até porque, conforme dito anteriormente, tais manifestações são pontuais, abordando especificamente um único assunto. Tampouco seriam requeridas manifestações adicionais a quaisquer pronunciamentos ou documentos. A própria Interpretação Técnica IBRACON nº 02/2006 ratifica que:

[...] serão raras as situações nas quais não fica caracterizada a existência de uma obrigação legal em decorrência de uma lei, que permitiriam à administração da entidade deixar de fazer o registro contábil de um passivo.

Ora, considerando-se o exemplo sugerido pelo IBRACON, bem como diversas passagens da Interpretação Técnica nº 02/2006, reforçado pelo Comunicado Técnico nº 03/2007, o caso pontual tratado representa, sem dúvida alguma, uma das facetas mais representativas das relações entre as Companhias e um de seus maiores credores, o Fisco. É indiscutível e desmerecedor de maiores considerações o fato de que a alta carga tributária no Brasil confere à chamada “gestão tributária” um papel de relevo na administração, daí o caso prático apresentado pelo IBRACON ser o de uma lei federal que introduziu um tributo ou alterou a sua alíquota, ser entendida pela administração de uma Companhia como inconstitucional, levando-a a entrar com uma ação judicial. E deve ser lembrado que o BACEN tratou de semelhante situação na Carta-Circular BACEN nº 3.429/2010.

De fato, discussões de natureza tributária são relativamente fáceis de se identificar nas Notas Explicativas das Companhias. É possível nelas encontrar menções a discussões comuns a uma grande maioria, ou mesmo específicas, relacionadas às suas atividades. E dentre tais discussões são comuns aquelas iniciadas pelo contribuinte, que assume uma posição ativa, buscando indistintamente obter uma decisão judicial, que lhe confira a “suspensão da exigibilidade do crédito

tributário”, situação que garante ao beneficiário o direito de não recolher um tributo, sem ser por isso penalizado.

Com efeito, ao tempo em que se optou pela adoção dos anexos, foi consignado que “o objetivo (...) é auxiliar no entendimento da NPC sobre Provisões, contingências ativas e contingências passivas e deve ser lido no contexto completo da NPC, não devendo ser considerado isoladamente.” Essa alteração poderá não ser assimilada facilmente pelos diversos interessados que atuam tanto na elaboração como na interpretação das demonstrações financeiras. O próprio objetivo dos Pronunciamentos passou por sutis alterações em sua redação, conforme apresentado anteriormente.

2.5.2. Avaliação de Probabilidades de Êxito

Como visto, é importante consignar que o advogado, agora “consultor jurídico”, deixou de ser mero figurante, cujo desempenho não interferia diretamente no desfecho da estória, para ser um convidado especial, que pode interferir no rumo e no final da estória. O seu desempenho pode dar origem ao reconhecimento ou à baixa de um ativo ou ao não reconhecimento ou também à baixa de um passivo.

De fato, nos termos em que a NBC T 11.15 inclui o consultor jurídico no contexto das contingências, o seu papel passou a ter uma relevância maior, podendo influir até na possibilidade de emissão de um parecer sem ressalvas, caso haja recusa de sua parte em atender à circularização. Assim, é recomendável que esse tipo de profissional também esteja familiarizado com normas dessa natureza. E mesmo que não esteja, ao receber a carta de circularização será informado que sua resposta poderá influenciar no registro contábil, uma vez que a própria NBC T sugere um modelo de carta (Anexo VII).

Vê-se que o tipo de classificação solicitada corresponde ao que depois foi trazido pela NPC 22 onde, de modo didático, é apresentado no Anexo desse documento um sumário do tratamento a ser dado envolvendo contingências ativas e contingências passivas:

Tipo	Probabilidade	Tratamento	Referência NPC
Contingência Ativa	Praticamente certa	Reconhecer	25
	Provável	Divulgar	26
	Possível ou remota	Não divulgar	72
Contingência Passiva	Provável e mensurável	Provisionar	10
	Provável e não mensurável	Divulgar	21
	Possível	Divulgar	11 (b)
	Remota	Não divulgar	22,70 e 75

Quadro 5 – Tratamento das Contingências Ativas e Passivas

Fonte: NPC 22

De um modo geral o Conselho Federal de Contabilidade, ao expedir a Resolução CFC nº 1.022/2005, procurou padronizar o tipo de resposta dos consultores jurídicos a respeito dos processos sob a sua responsabilidade, explicando o que se entende por **provável**, **possível** ou **remota**. (grifo nosso)

Algumas das informações requeridas não são de responsabilidade exclusiva dos consultores jurídicos, caso do valor envolvido na discussão, ou mesmo a existência de depósitos judiciais, cuja efetivação pode ser efetuada diretamente pela empresa. E ainda no que se refere a valores, o dos honorários de êxito, ainda que estimados. Todas essas informações não dependem exclusivamente dos advogados.

Contudo, no que se refere ao prognóstico quanto ao desfecho das questões, especificamente sob a ótica da possibilidade de perda, certamente o advogado responsável está devidamente credenciado para tal avaliação. E ao ser sobre ela indagado, é informado que sua avaliação será a base para que a administração avalie a necessidade de registro contábil (provisionamento da potencial perda como uma obrigação no passivo) e/ou de divulgação das questões em notas explicativas.

Há ainda casos em que os advogados são instados a fornecer informações em sintonia com o *Statement of Financial Accounting Standard* - SFAS 5, caso das demonstrações financeiras preparadas de acordo com os Princípios contábeis

geralmente aceitos nos Estados Unidos. O IAS 37 e o SFAS 5 definem da seguinte maneira os termos utilizados para fins de classificação:

	Provável	Possível	Remota
IAS 37	A chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é maior do que a de não ocorrer.	A chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é menor que provável, mas maior que remota.	A chance de um ou mais eventos futuros ocorrer é pequena.
SFAS 5	O evento ou eventos futuros são prováveis de ocorrerem	A chance do evento ou eventos futuros ocorrerem é mais do que remota, mas menos que provável.	A chance do evento ou eventos futuros ocorrerem é pequena (<i>slight</i>).

Quadro 6 – Classificação das Probabilidades segundo o IAS 37 e o SFAS 5

Fonte: Tradução do Autor

Finalmente, nos termos da Deliberação CVM nº 594/2009 foi estabelecida uma “Árvore de Decisão” para auxiliar no entendimento acerca das provisões e passivos contingentes:

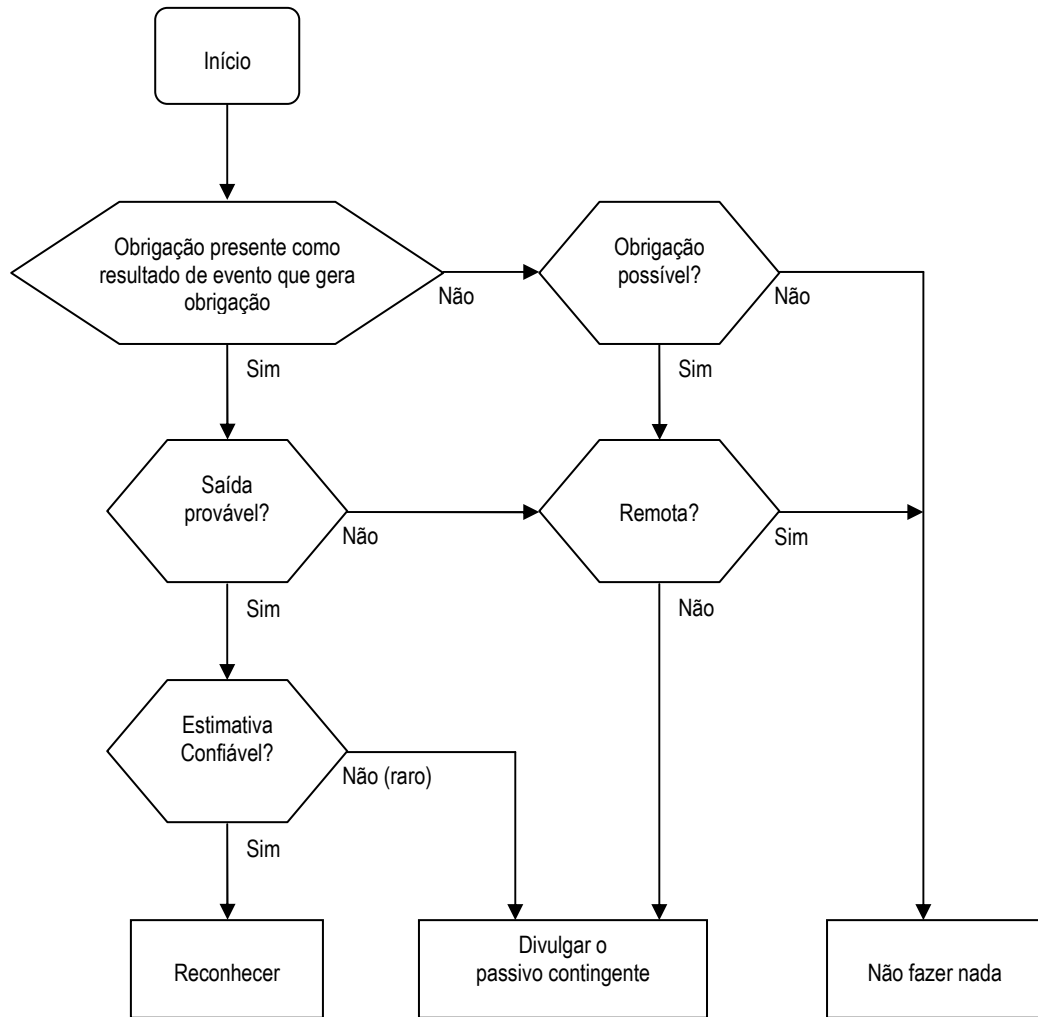


Figura 2 – Árvore de Decisão
 Fonte: Deliberação CVM nº 594/2009

Segundo anota Lacombe (2009, p. 50), as árvores de decisão são representações gráficas de decisões seqüenciais alternativas e dos seus resultados prováveis, sendo que a cada decisão é atribuída uma probabilidade.

Assim, passou a se requerer do advogado uma familiaridade com o universo contábil, oferecendo-se os esclarecimentos julgados necessários acerca das importantes graduações de probabilidade, e dos mais importantes ainda tratamentos contábeis possíveis. Nesses esclarecimentos está implícita a importância da avaliação feita pelo profissional, bem como a sua utilização para fins de registro contábil.

Nesse contexto, o advogado sempre responderá, quando solicitado, sobre suas avaliações quanto ao êxito da ação por ele patrocinada. E essa avaliação terá como fundamentos não apenas os elementos inerentes à sua formação profissional, mas também poderá estar influenciado pela juridicização do conhecimento contábil, podendo ainda resultar em conclusão diversa daquela proposta nas diversas manifestações contábeis, posto que essas também podem estar se valendo de processo inverso ao da juridicização, na medida em que propugnam por um tratamento contábil a partir de elementos típicos do Direito.

Assim, ao responder que as chances do desfecho são desfavoráveis, não estará ele determinando o tratamento contábil da questão, até por não dispor da devida habilitação profissional. Tampouco poderão ser relevantes para a sua resposta eventuais conseqüências do ponto de vista contábil. Na sua avaliação poderá não ser objeto a existência do débito, que simplesmente existe por ser uma obrigação legal. E um desfecho desfavorável não significará, necessariamente, o surgimento de uma dívida, tampouco que não reste outra alternativa para a empresa senão a sua liquidação.

Com efeito, talvez se encontre aqui o que anteriormente apresentamos como o modo como serão lidos os pronunciamentos contábeis sobre passivos, e o choque entre a Contabilidade e o Direito quanto ao conteúdo da NPC 22 e do CPC 25. Mencionamos especificamente a prevalência da essência sobre a forma na Contabilidade, em oposição à prevalência da forma sobre a essência no Direito.

No caso estudado talvez não estejamos tratando especificamente da questão. Ela é aqui destacada com o propósito de sublinhar a importante diferença entre os pensares dos profissionais das áreas, ambas das Ciências Humanas.

Além do apoio quando da elaboração da Interpretação Técnica do IBRACON, e no contexto das circularizações, a opinião de especialistas é demandada em outras circunstâncias, expressa ou implicitamente. É o caso, por exemplo, da incerteza quanto à ocorrência do fato gerador de um tributo, para cujo registro contábil devem concorrer tanto o entendimento da administração da entidade como a interpretação e opinião de especialista em matéria tributária, conforme previsto em seu item C:

Interpretações legais no contexto da NPC 22

Para que ocorra a obrigação tributária, a entidade tem que praticar o ato necessário e suficiente previsto em lei para sua ocorrência. Quando houver incerteza se o ato praticado pela entidade enquadra-se de forma suficiente na norma legal que prevê a exigência de um tributo, ou se esse ato se enquadra em mais de uma hipótese de incidência da norma tributária, a decisão se haverá ou não registro contábil de uma obrigação ou qual obrigação será devida dependerá não só do entendimento da administração da entidade, mas da interpretação e da opinião do especialista em matéria tributária.

De fato, esse chamamento contido na NPC 22 reflete a complexidade do Sistema Tributário Brasileiro, razão pela qual parece mesmo não ser possível interpretá-la sem o auxílio de um especialista em matéria tributária, advogado ou não. E esse chamamento não se restringe a dúvidas quanto a ser o ato praticado pela entidade enquadrável na norma legal que prevê a exigência de um tributo.

Com efeito, em outras palavras a NPC 22 está se referindo a dúvidas acerca do “fato gerador”, expressão-ícone do Direito Tributário, temporariamente por ela “usurpado”, uma vez que o subsequente CPC 25 tratou de chamar de outro modo, optando assim por uma recepção mais fiel ao original, inclusive com a introdução no contexto da situação de irreversibilidade de liquidação da obrigação.

IAS 37	NPC 22	CPC 25
<i>An obligating event is an event that creates a legal or constructive obligation that results in an entity having no realistic alternative to settling that obligation.</i>	O <u>fato gerador</u> , no contexto desta norma, é um evento passado que cria uma obrigação presente, legal ou não formalizada, para uma entidade.	Evento que cria obrigação é um evento que cria uma obrigação legal ou não formalizada que faça com que a entidade não tenha nenhuma alternativa realista senão liquidar essa obrigação.

Quadro 7 – Definições de evento pelo IAS 37, NPC 22 e CPC 25

Fonte: Elaborado pelo Autor

Ora, gravitam em torno da obrigação tributária questões que dizem respeito não apenas ao seu nascimento, mas também à sua própria extinção, passando ainda pela suspensão temporária de um de seus atributos, qual seja a exigibilidade. De fato, em matéria tributária a obrigação legal poderá até ser questionada, deixando dúvidas se essa situação de discussão configuraria a alternativa à

liquidação de que fala o CPC 25. Nesse sentido a própria NPC 22 já se manifestou a respeito, quando adotou a Interpretação Técnica IBRACON nº 02/2006.

Assim, não há dúvidas de que a leitura da NPC 22 por um especialista em matéria tributária pode ser afetada por um conflito entre linguagens, especialmente porque se trata de algo cuja origem é o *common law*.

Com efeito, trata-se de um contexto em que profissionais de áreas distintas estão a lidar com terminologias próprias de cada uma dessas áreas, por vezes semelhantes, mas que em seus ambientes adquirem própria e exclusiva conotação. É o caso, por exemplo, do conceito de obrigação, que no Direito é matéria tão importante que constituiu um dos livros do Código Civil brasileiro. Isso sem falar ainda na obrigação tributária, conceito em torno da qual gravita grande parte dos estudos em Direito Tributário, os quais abordam todas as suas fases, desde o nascimento, passando pelo estudo de um de seus atributos específicos, a exigibilidade, com detida atenção para os casos de sua suspensão, e chegando até sua extinção, por vezes avançando ainda para as conseqüências advindas do seu descumprimento, dentre as quais a sua transformação em Dívida Ativa.

Nessa sobreposição ou interseção de linguagens cabe ter em mente que o profissional do Direito, seja o advogado, seja o consultor jurídico, trará para o seu ambiente o conhecimento contábil devidamente jurisdicizado. A propósito, assim se manifesta Renck (1999, p.101-102):

O intérprete ainda deve ter cuidado, uma vez que a apuração do lucro – que é adotada como ponto de partida da base de cálculo do Imposto sobre a Renda, - é feita segundo os princípios contábeis como ciência, deformados pelo legislador ordinário para efeito de apuração do resultado contábil das empresas. Pondera-se também que a apuração contábil, além de estar sujeita a seus princípios científicos, pode ser regulada, admitindo-se que o legislador molde, remoldure, contornos de significado dos conceitos contábeis para utilizá-los como instrumentos legais. Assim, têm-se o contexto contábil científico e o contexto contábil já deformado pela lei comercial. Como o resultado contábil, segundo a lei comercial, é utilizado como referência de partida da molduração do lucro, base de cálculo do Imposto sobre a Renda, o intérprete terá que neutralizar estes critérios, para poder estabelecer a base impositiva do Imposto sobre a Renda, sob o critério da verdade material.

E o autor assim explica o processo pelo qual os conceitos contábeis são assimilados pelo Direito:

Nesta regulação, o legislador ordinário utiliza, como ponto de partida, os princípios contábeis e os introduz no plano semântico do Direito Comercial. Com isso se enriquece o plano jurídico formado pela lei societária, que passa a ter incluída no seu contexto a Ciência Contábil. Cabe aí ter muita atenção, porque o contexto jurídico, como já se afirmou, ao receber em seu seio o contexto contábil, lhe concede alguns significados novos, que são por aquele irradiados.

Finalmente, uma vez assimilados pelo Direito, o autor conclui pela nova dimensão que os conceitos contábeis adquirem ao ser assimilados pelo Direito:

Sempre vale repetir que a linguagem jurídica é formada num plano específico. Por isso, no momento em que o Direito toma parte dos conceitos destas ciências e lhes dá estrutura de significação própria, inova no plano jurídico. O Direito, não se pode olvidar, tem esta força, porque somente ele pode admitir a inclusão de fatos – fotografia lingüística dos eventos – no seu mundo. Ao recebê-los, tem o poder de moldurar o que recebe, inclusive de promover reestruturação total.

Assim no momento em que o Direito inclui no seu sistema de referência um significado de outra ciência, este significado passa a ser jurídico. Para mais perfeita elucidação, transcreve-se a lição de Paulo de Barros Carvalho:

‘Os sistemas autopoieticos ostentam a chamada “cláusula organizacional”: são fechados no plano operacional, mas abertos em termos cognitivos. Isto quer significar que o direito se comunica com os outros subsistemas sociais, mas de forma exclusivamente cognoscitiva. Seu modus operandi é totalmente alheio a qualquer influxo do meio exterior, seja do “mundo da vida”, seja de outras organizações sistêmicas de caráter autopoietico, como Economia, Política, Moral, Religião etc’. (RENCK, 1999, p.101-102).

Assim, é desejável que o chamamento ao universo contábil dos profissionais que lidam com a linguagem jurídica considere que entre as duas linguagens poderá ocorrer a jurisdicização na passagem de uma para outra, de modo que a obrigação assim considerada para fins contábeis, nos termos das diretrizes desse sistema poderá não ser uma obrigação do ponto de vista jurídico, ou vice-versa.

E no que se refere à obrigação tributária, o próprio IBRACON já se manifestou sobre sua condição de obrigação legal, razão pela qual parece ter sido contraditória a posição do CPC de não acatar sugestão de tratamento contábil específico para o débito inscrito em Dívida Ativa.

E mesmo quando o universo contábil se vale de conceitos que também possuem forte conotação jurídica, como é o caso da obrigação, todo o processo de comunicação entre as duas áreas de conhecimento pode ser afetada por questões como o grau de abrangência do conceito, ou por sua própria gênese. Já

mencionamos anteriormente o conflito entre *common law* e *code law*.

Assim, retomando a manifestação inicial de Paulo de Barros Carvalho a respeito da quase simbiótica relação entre Direito e Contabilidade, encerramos o presente capítulo evocando as palavras de Baleeiro (1975, p. 64-65), a respeito das chamadas leis estatísticas, e sua influência sobre as ciências:

[...] As próprias ciências da natureza, como a física, admitem, hoje, que, em seu campo de investigação, os fenômenos também ocorrem segundo probabilidades pelo comportamento uniforme dos conjuntos, desprezado o coeficiente de dispersão dos elementos que se afastam dos grupos. Por outras palavras, ocorre com os prótons e elétrons, na matéria, algo de semelhante com o que sucede com as massas de pessoas dentro da sociedade.

Abrandou-se, destarte, a separação profunda que se supunha existir entre as ciências da natureza e as da sociedade, sujeitas umas e outras a essas leis estatísticas, em que a probabilidade se aproxima da certeza quanto mais numeroso é o conjunto das unidades em observação. Por isso, o prof. L. Baudin escreveu que 'não é a economia política que atinge, hoje, o grau de certeza das outras ciências, mas são estas que recuaram para o grau de incerteza da economia política'. 'Uma certeza, para nós, nunca pode ser mais do que uma extrema probabilidade', sem que, por isso, as leis aproximativas deixem de ser praticamente utilizáveis.

Este capítulo apresentou um breve histórico sobre a incorporação de normas contábeis de inspiração e aplicabilidade estrangeiras, realçando aspectos decorrentes das diferenças entre sistemas legais. Tratou também de mostrar que não se adaptou à realidade do país as normas internacionais adotadas, o que no caso concreto dos passivos introduziu conceitos que não encontram correspondência, bem como suscitou as diferenças entre dois tipos de profissionais, aos quais caberá lidar com o tema.

Já no capítulo anterior abordamos especificamente a Dívida Ativa, destacando a sua inserção como tema não exclusivo do Direito Tributário, mas também do Direito Administrativo, e que em face do histórico respectivo poderíamos considerar um lançamento contábil o ato de sua inscrição. Mas, o aspecto principal da sua abordagem reside na sua definição de débito que goza de certeza e liquidez, podendo ter origem tributária, daí trazer em sua essência todos os conceitos que a denunciam, aprimorados pelo novo *status* trazido com a inscrição – o que gera reflexos também na Contabilidade Pública. E essa inscrição visa a cobrança judicial da dívida, o que pode gerar penhora dos bens do devedor.

Assim, da combinação dos dois capítulos, conclui-se que o débito inscrito em Dívida Ativa, por todos os seus atributos, não poderia deixar de figurar nas demonstrações financeiras das empresas como obrigação efetiva.

O capítulo que segue foi elaborado com base em Notas Explicativas encontradas em jornais de circulação nacional, ou em documentos disponibilizados pelo *site* da CVM, nelas se buscando a evidenciação das contingências tributárias nas Demonstrações Financeiras

CAPÍTULO III – EVIDENCIAÇÃO DAS CONTINGÊNCIAS TRIBUTÁRIAS NAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS DAS COMPANHIAS

Enfrentadas algumas questões importantes para a compreensão do tema proposto, o presente capítulo objetiva ilustrá-lo com situações extraídas da leitura de Notas Explicativas encontradas em jornais de circulação nacional, ou nos documentos apresentados à CVM, nelas observando a existência de menções a débitos inscritos em dívida ativa, e comentando-as sob o enfoque das normatizações a respeito dos passivos contingentes.

Com efeito, em alguns casos é possível deduzir que determinado valor inscrito em dívida ativa está incluído no saldo provisionado. Ou não está, dada a discrepância entre o valor do débito e o saldo contabilizado. Conforme visto anteriormente, todo o processo de inscrição ocorre cercado da mais ampla garantia de defesa, daí não ser de todo crível que empresas aleguem “surpresa” ao tomar conhecimento da inscrição apenas quando citada da Execução Fiscal.

Evidentemente, há os casos pontuais de inscrições manifestamente indevidas, decorrentes de processamento equivocado de informações, ou efetivadas a partir de informações equivocadas do próprio contribuinte. Para esses casos, conforme visto anteriormente, o executado pode valer-se da Exceção de Pré-Executividade. Entretanto, há inúmeros casos em que a Execução Fiscal é respondida como tal, ou seja, com a apresentação de Embargos à Execução, para a qual é imprescindível a oferta de garantia.

E no que se refere às garantias, a Fazenda Nacional tem se mostrado aguerrida na cobrança dos valores: segundo o jornal “Valor Econômico”, de 18/05/2009, a Fazenda Nacional tenta sustar a distribuição de dividendos por empresas que discutem débitos, tendo o Judiciário atendido a 16 pedidos, que evitaram, ou penhoraram ao menos, temporariamente, a distribuição de dividendos ou juros sobre o capital próprio aos investidores, com fundamento na Lei nº 4.357/1964, cujo art. 32 proíbe o pagamento de bonificações a acionistas pela sociedade em débito com a União. Em pelo menos 3 dos casos abordados, as empresas passaram por esta situação.

As empresas foram escolhidas aleatoriamente, conforme apresentaram nas suas Demonstrações Financeiras um detalhamento maior ou menor das Notas Explicativas, especialmente quando a provisão para contingência fizesse referência a alguma questão discutida judicialmente. E, mesmo nos casos em que essa discussão não tenha sido mencionada, a empresa foi selecionada porque pesquisas nos *sítes* da Justiça Federal indicaram a existência de alguma discussão, em especial execuções fiscais. Nesse caso, o interesse pela verificação de algum indício de explicação sobre a execução fiscal.

Assim, uma vez identificado que determinada empresa estava sendo executada judicialmente, buscamos informações acerca da situação processual e do valor atualizado do débito, informação essa disponível no *site* da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional por meio de ferramenta chamada “emissão de DARF” (Documento de Arrecadação de Receitas Federais). Por tal recurso não abranger as dívidas de natureza previdenciária, os valores desse tipo de tributo não foram considerados no presente trabalho.

Cabe observar que nem todos os valores inscritos em dívida ativa já são objeto de Execução Fiscal. Até a propositura efetiva há um transcurso de tempo no qual há a tentativa amigável de cobrança. De qualquer modo, a existência do débito inscrito em Dívida Ativa é de fácil constatação pelo contribuinte, uma vez que serviço de pesquisa nesse sentido também está disponível no *site*.

E mesmo para terceiros interessados – nesses incluídos os auditores independentes – outros mecanismos de pesquisa também estão disponíveis, ainda que com algumas limitações. Com efeito, é importante ressaltar que a maior ou menor facilidade de obtenção de informações sobre os processos judiciais depende do que cada Tribunal Regional Federal oferece aos interessados. No Estado de São Paulo o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ) da empresa permite a qualquer interessado ter conhecimento dos processos em seu nome, tanto como sujeito passivo como sujeito ativo. E, nos casos de Execução Fiscal a informação adicional do número da inscrição do débito em dívida ativa permite a emissão imediata de um DARF- PGFN com o valor atualizado do débito.

Todos os comentários foram elaborados a partir das informações registradas nos mecanismos de acompanhamento processual. Conforme advertência dos próprios órgãos judiciários, essas informações não possuem validade processual. Para alguns casos foi necessário consultar os autos dos processos, o que nem

sempre foi possível devido ao acesso negado a quem não fosse parte, ou pela simples indisponibilidade dos autos no cartório. E no caso específico da CSN (Companhia Siderúrgica Nacional) o acesso aos autos foi vedado pelo fato do processo correr sob sigilo de justiça.

Assim, para fins de instrução do presente trabalho, os andamentos de todos os processos judiciais mencionados foram digitalizados e integram o CD-ROM encartado nesta dissertação. Cabe observar que os arquivos respectivos são identificados de acordo com o número do processo, o qual pode ser apresentado de modo diverso no decorrer do trabalho em razão da implantação da Numeração Única de Processos, determinada pela Resolução nº 65, de 16/12/2008, do Conselho Nacional de Justiça.

Não foi estabelecida uma data-base comum a todas as informações. Essas foram analisadas na medida em que se tornaram disponíveis. E o transcurso do tempo da pesquisa permitiu acrescentar ainda comentários sobre a Lei nº 11.941/09, que ao permitir a quitação de débitos tributários com reduções nas multas e juros, apareceu em diversas demonstrações financeiras como justificativa para a reversão de provisões.

Finalmente, a leitura dessas diversas demonstrações financeiras ofereceu um panorama dos estilos de informação adotados, alguns extremamente detalhados, outros apenas regulamentares. Porém, independentemente do estilo adotado, seria recomendável que provisões de naturezas tão diversas como a trabalhista e a tributária fossem tratadas em separado, especialmente no que se refere aos depósitos redutores.

Portanto, apresenta-se a seguir as empresas escolhidas, com a transcrição das informações coletadas e com alguns comentários julgados pertinentes.

3.1. COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL - CSN (CNPJ: 33.042.730/0001-04)

O caso da CSN foi, de alguma forma, inspirador para a elaboração do presente trabalho. Com efeito, em 9/05/2007 a empresa divulgou Fato Relevante por meio do qual pretendeu esclarecer informações divulgadas pela imprensa, segundo as quais teriam sido bloqueados judicialmente recursos destinados ao pagamento de dividendos aos acionistas⁴, notícia que provocou manifestação da CVM – Comissão de Valores Mobiliários a respeito da obrigação da empresa de pagá-los⁵.

Segundo o que divulgou a CSN tratava-se de Execução Fiscal ajuizada pela Fazenda Nacional exigindo débito no valor de R\$ 1.189.155.720,00, relativos a Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) quitado por compensação com crédito-prêmio de IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados), débito cuja execução estaria garantida pelo oferecimento de parte do seu parque industrial no valor de R\$ 1.717.938.076,00. Essa garantia foi recusada pela Fazenda Nacional que, por conta da aprovação do pagamento dos mencionados dividendos, requereu a penhora do montante correspondente, além de ações em tesouraria para complemento do valor devido.

A CSN, então, ofereceu ações em tesouraria para garantia do débito total, mas a Fazenda Nacional requereu a penhora on line do valor correspondente aos dividendos, requerendo para tanto que a Itaú Corretora fosse intimada a não creditar qualquer valor aos acionistas. No entanto, a ordem judicial para a penhora foi cumprida, tendo sido bloqueados os recursos que seriam destinados ao pagamento dos dividendos, bem como penhoradas as ações em tesouraria. O Fato Relevante termina com a informação de que a CSN requerera ao juiz que fossem liberadas as demais contas e aplicações financeiras, possibilitando, assim, o pagamento dos dividendos aos acionistas.

Já em 31/03/2009, novamente a CSN divulgou fato relevante em que informa que “após o anúncio de distribuição de dividendos foi surpreendida pela ordem do juiz da 6ª Vara de Execuções Fiscais Federais da Justiça Federal do Rio de Janeiro de bloqueio online do montante equivalente a R\$ 799.371.956,41.” Prossegue

4 “Justiça bloqueia R\$ 1,2 bi da CSN por causa de dívida tributária”, O Estado de S. Paulo, 9 de maio de 2007, p. B13.

5 “CVM quer que a CSN pague dividendo apesar de bloqueio”, Folha de S. Paulo, 10 de maio de 2007, p. B10.

informando que estão sendo tomadas as medidas para liberar o bloqueio e pagar a totalidade dos dividendos anunciados.

Na mesma data foram entregues à CVM as Demonstrações Financeiras Padronizadas, tendo a empresa apresentado as seguintes notas explicativas sobre a questão:

Crédito prêmio de IPI sobre exportação

A legislação tributária permitia às companhias brasileiras o reconhecimento do crédito prêmio de IPI até 1983, quando em ato executivo do governo brasileiro foram cancelados tais benefícios proibindo a utilização desses créditos.

A Companhia contestou a constitucionalidade desse ato e ajuizou ação pleiteando o direito de utilização do crédito prêmio de IPI sobre exportação de 1992 a 2002, uma vez que somente leis elaboradas pelo poder legislativo podem cancelar ou revogar benefícios pontualmente elaborados por legislação pretérita.

Em agosto de 2003, a Companhia obteve decisão favorável de 1ª instância autorizando a utilização dos referidos créditos. O Tesouro Nacional apelou dessa decisão e obteve decisão favorável sendo que a Companhia então interpôs recurso especial e extraordinário contra esta decisão no Superior Tribunal de Justiça – STJ e Supremo Tribunal Federal – STF, respectivamente, e aguarda decisões dos tribunais.

Entre setembro de 2006 e maio de 2007, o Tesouro ingressou com 5 execuções fiscais e 3 processos administrativos contra a Companhia requerendo o pagamento do montante de aproximadamente R\$ 5,6 bilhões referentes a cobrança de impostos que foram compensados com créditos prêmio de IPI.

Em 29 de agosto de 2007, a Companhia ofereceu bens à penhora consubstanciada por ações em tesouraria no montante de R\$ 536 milhões sendo que o equivalente a 25% desse montante foi substituído por depósitos judiciais em parcelas mensais efetuados até 31 de dezembro de 2007 e na medida em que ocorreram essas substituições, foi requerida a liberação da penhora do equivalente em ações pelo valor de cotação da ação no fechamento do dia anterior ao depósito, sendo que este requerimento ainda está para ser deferido.

A Companhia mantém provisionado o montante dos créditos já compensados, acrescido dos encargos moratórios até 31 de dezembro de 2008, os quais perfazem o total de R\$ 2.227.203 (R\$ 2.088.721 em 2007). A diferença entre o valor total discutido e o valor provisionado faz parte dos R\$ 4,5 bilhões informados acima como processos fiscais considerados como de perda possível.

Em 31 de dezembro de 2008, a Companhia mantém depósitos judiciais para o referido passivo no montante de R\$ 1.196.822 (R\$ 892.961 em 2007).

Em meados de 2007 o STJ emitiu decisão contrária a outro contribuinte negando a utilização desses créditos sendo que tal decisão está sujeita a revisão pelo STF, que, no caso, é a corte judicial de mais alta instância. A companhia observou que diversas outras companhias brasileiras contestam judicialmente a mesma proibição e vem acompanhando o andamento.

Comparando-se o texto supracitado com as notas explicativas relativas a demonstrações financeiras de anos anteriores, verifica-se que o tópico “Crédito prêmio de IPI sobre exportação” apareceu pela primeira vez nas notas relativas à data-base 31/12/2004, com a seguinte redação:

A Companhia ajuizou ação pleiteando o direito ao crédito prêmio de IPI sobre exportação e foi obtida sentença favorável autorizando o aproveitamento dos referidos créditos.

Em 31 de dezembro de 2004, o montante da provisão referente ao total de créditos já compensados era de R\$ 99.000, atualizados pela Selic.

Já em relação às datas-base 31/12/2005 e 31/12/2006 o tópico acrescentou apenas as situações do processo e valores envolvidos na data do encerramento.

As Notas Explicativas referentes à data-base 31/12/2007 acrescentaram ao tópico outras informações na órbita do tema, especialmente a notícia do ingresso, pela Fazenda Nacional, de 5 execuções fiscais e 3 processos administrativos contra a Companhia, que na ocasião montavam R\$ 3,2 bilhões. Também se informou sobre o oferecimento de bens à penhora – condição necessária para oferecimento de embargos à execução – consubstanciada por ações em tesouraria, e sua posterior substituição por depósitos judiciais, tendo sido afastada na ocasião o desbloqueio das contas correntes e revogação da decisão judicial que tornara pública a situação da empresa.

Assim, considerando o que até então estava nas Notas Explicativas relativas a 31/12/2004, 31/12/2005 e 31/12/2006, a Companhia descrevia como um passivo contingente, em verdade, um ativo contingente, uma vez que tratava-se de ação pleiteando créditos. Em 31/12/2006 as Notas Explicativas apresentam a abertura do saldo dos passivos contingentes, com a identificação dos tributos que o compõem, com exceção dos que foram compensados com o crédito prêmio de IPI. De acordo com o Fato Relevante divulgado em 9/05/2007, tratava-se de IRPJ.

3.1.1. Da Execução Fiscal nº 2006.51.01.528862-6: débito compensado com ativo contingente.

Com base nos mecanismos de busca do *site* da Justiça Federal do Rio de Janeiro identificamos que a Execução Fiscal nº 2006.51.01.528862-6 foi a que gerou o Fato Relevante de 9/05/2007. Tal conclusão deve-se ao fato de que todos os eventos relatados nas Notas Explicativas estão registrados na movimentação do mencionado processo. Ademais, obteve-se como resultado da pesquisa o número da inscrição, que juntamente com o CNPJ da empresa permitiu conhecer o valor atualizado do débito, cuja relevância é compatível com todas as informações então divulgadas.

Ora, conforme visto anteriormente, a inscrição do débito em dívida ativa não significa o surgimento de um débito novo. Em verdade, trata-se de débito já constituído pelo lançamento, e que não tendo sido pago, mudou de *status*, legitimando-se a sua cobrança judicial pela via da Execução Fiscal. E em sintonia com a Interpretação Técnica IBRACON nº 02/2006, deveria ter sido contabilizado como obrigação legal, e não integrar uma conta de provisão.

Ademais, o referido débito somente foi isoladamente identificado nas Notas Explicativas relativas a 31/12/2006, e mesmo assim sob a rubrica de “Crédito Prêmio IPI”, o que suscitaria uma outra questão, que é a do reconhecimento do chamado “Ativo Contingente”.

De fato, conforme a própria Companhia relata nas Notas Explicativas, o objeto da ação judicial é o direito à utilização do crédito prêmio de IPI sobre exportações efetuadas entre 1992 a 2002, e que efetivamente foi utilizado na extinção, via compensação, do crédito tributário, posteriormente inscrito em dívida ativa.

Assim, antes de tratar a questão como a de um passivo contingente, estaríamos diante de um “Ativo Contingente”, tema que foi objeto do Ofício-Circular/CVM/SNC/SEP nº 01/2005, de 25/02/2005, inclusive com a utilização do crédito prêmio do IPI como exemplo. Vejamos:

Contingências Ativas que, por atendimentos aos princípios contábeis, não devam ser reconhecidos contabilmente, devem ser divulgados em nota com a descrição da sua natureza, o valor potencial e a expectativa da companhia sobre a sua eventual realização.

Reafirmamos o entendimento contido no Parecer de Orientação CVM nº 15/87 em relação aos ganhos contingentes. Em atendimento ao Princípio do Conservadorismo (Prudência), esses ganhos não devem ser contabilizados enquanto não estiver efetivamente assegurada a sua obtenção em decisão final para a qual não caibam mais quaisquer recursos. Considerando que o mérito da questão ainda dependerá de decisão final, o ganho não deve ser contabilizado. Mesmo nas situações em que haja jurisprudência favorável, isto não é suficiente para dar base ao reconhecimento do ganho contingente, uma vez que esta não assegura uma decisão final favorável à Companhia, devendo ser feita divulgação em nota explicativa acerca do assunto.

O crédito-prêmio do IPI é um exemplo inserido nesse contexto. O Plenário do Supremo Tribunal Federal – STF, em 16 de dezembro de 2004, por nove votos a um, declarou inconstitucional o artigo 1º do Decreto-lei 1.724/79, que autorizava o ministro da Fazenda a regular e até extinguir a concessão de crédito-prêmio de IPI, julgando em definitivo Recurso Extraordinário interposto pela União contra decisão do TRF da 4ª Região. Observe-se que o STF não julgou o mérito da questão, mas apenas a delegação ao Ministro de Estado da Fazenda da competência de reduzir, aumentar ou extinguir o crédito-prêmio do IPI.

É fato que o ministro Gilmar Mendes observou que os dispositivos do Decreto-lei 1.658/79 e do Decreto-lei 1.722/79 se mantiveram plenamente eficazes e vigentes e concluiu afirmando que a extinção do crédito-prêmio IPI deu-se gradativamente, até 30 de junho de 1983. Entretanto, essa questão não foi objeto da discussão, tampouco da decisão.

A questão, ainda objeto de discussão na esfera judicial é: Com a declaração de inconstitucionalidade, até quando as empresas poderiam gozar do benefício fiscal instituído pelo Decreto-Lei nº 491/69?

Há os que entendem que o direito ao crédito-prêmio teria sido extinto pelo artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), a partir de 5 de outubro de 1990, na medida em que há entendimentos de que esse preceito teria extinguido os incentivos fiscais de ordem setorial (dentre eles o crédito-prêmio do IPI) que não tivessem sido confirmados por lei, no prazo de dois anos após a data da promulgação da Constituição de 1988.

Outros entendem que o crédito-prêmio do IPI constitui uma subvenção, não se lhe aplicando o artigo 41 do ADCT. Logo, estando em pleno vigor a legislação que instituiu o estímulo fiscal. Ainda, para esses, mesmo que se admita que o crédito-prêmio caracteriza-se como um incentivo fiscal, a regra em comento também não é aplicável, visto que não tem natureza setorial.

Outros, ainda, incluindo o Governo, entendem que com a declaração de inconstitucionalidade da delegação de poderes dos Decretos-Lei nºs 1.724/79 e 1.894/81, dever-se-ia aplicar os Decretos-Lei nºs 1.658/79 e 1.722/79, que fixaram o termo final em 30 de junho de 1983. Destarte, ainda há um caminho judicial a ser percorrido, restando não resolvida a questão nessa esfera.

Em 30/03/2005, a CVM divulgou um Alerta ao Mercado, por meio do qual enfatizou o seu posicionamento com relação a ativos e ganhos contingentes, constante do item 23, anteriormente transcrito. De acordo com tal manifestação, algumas empresas teriam registrado em seus ativos ganhos contingentes, antes mesmo de sua efetiva realização, procedimento distinto daquele reiteradamente manifestado pela CVM. Como forma de ratificar o alerta foi mencionado o processo administrativo de interesse da empresa Indústrias Arteb S.A., que com ele objetivava a reforma de decisão do Colegiado da CVM, que decidira pela necessidade de baixa dos ativos contingentes indevidamente contabilizados, relativos ao crédito-prêmio do IPI e ao ICMS. E o alerta termina com a CVM afirmando que fiscalizará atentamente o tratamento dado a ativos e ganhos contingentes.

No caso da CSN não há menção explícita nas Notas Explicativas quanto ao reconhecimento do crédito, mas apenas uma referência indireta quando se informa sobre a contingência cuja denominação guarda relação com o tema, de modo que em termos de *disclosure* o aproveitamento do crédito-prêmio do IPI pode não ter sido adequadamente divulgado.

Com efeito, ainda que se considere a divulgação por vias transversas, podemos dizer que havia duas informações distintas a ser informadas: de um lado o Ativo advindo do crédito-prêmio do IPI, e de outro o Passivo representado pelo IRPJ compensado.

3.1.2. Adesão ao Parcelamento de Débitos – Lei nº 11.941/09

Em 8/12/2009 a CSN comunicou ao mercado sua adesão aos programas de parcelamento previstos na Lei nº 11.941/09. Também informou que, como parte da mencionada adesão, teria encerrado suas disputas judiciais e administrativas relativas ao crédito-prêmio de IPI em operações de exportação, e ao direito ao crédito de IPI nas aquisições de insumos sujeitos à alíquota zero e não-tributados.

Com efeito, diversas outras empresas também adotaram idêntico procedimento. A referida lei permitiu que as empresas tivessem parte da multa e dos juros exonerados, reduzindo sensivelmente o valor do débito, com a conseqüente reversão proporcional das provisões constituídas, realizada no próprio ano de 2009.

No caso da CSN as Notas Explicativas sobre o tema apresentam a seguinte informação:

A Controladora mantinha provisionado o montante dos créditos já compensados, acrescido dos encargos moratórios até 30 de setembro de 2009 (R\$ 2.227.203 em 2008). O novo valor de débitos após a aplicação das reduções previstas no programa da Lei nº 11.941/2009, foi compensado com depósitos judiciais relacionados a estas ações, resultando em um excesso de depósitos no montante de R\$ 516.215 após aplicação das reduções do REFIS que poderá ser compensado com outros débitos discutidos judicialmente pelo contribuinte ou convertido em renda. Estes débitos ainda estão sujeitos a validação pelas autoridades competentes, o que ocorrerá em meados de 2010.

Assim, é de se concluir que a CSN aproveitou, já no próprio exercício de 2009, as reduções permitidas, de modo que o valor da provisão ficou igual ao dos depósitos, resultando “zerada” a provisão. Nesse sentido, a informação sobre um suposto excesso de depósitos não encontra correspondência na leitura da rubrica contábil correspondente.

Da informação publicada é importante extrair a de que os débitos ainda estão sujeitos a validação pelas autoridades competentes. Com efeito, a fruição das reduções implica na observância de diversos procedimentos, no âmbito judicial - desistência da ação e renúncia ao direito pleiteado - e outros na esfera administrativa, estabelecidos em sintonia com a própria Lei nº 11.941/09. Um desses procedimentos, determinado pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 11/2010, é a indicação pormenorizada dos débitos que serão parcelados, sendo o prazo o dia 16/08/2010.

Quanto aos procedimentos na esfera judicial, em razão dos autos tramitarem em segredo de justiça não foi possível verificar terem sido eles observados. Na última consulta ao andamento processual disponível no *site* da Justiça Federal verifica-se que foi determinada a expedição de ofício para a Caixa Econômica Federal (CEF) para que essa promova a conversão da totalidade dos depósitos efetuados pertinentes ao feito em renda da União.

Ora, essa conversão em renda não significa, necessariamente, que as reduções consideradas pela CSN tenham sido validadas pelas autoridades competentes. A Lei nº 11.941/09 permite diversas interpretações, especialmente para o caso da empresa, onde há depósito judicial.

De fato, a possibilidade de quitação de débitos tributários com descontos não é fato que se possa considerar raro. Entretanto, por estabelecerem contrapartidas, pode ser prematuro para uma empresa considerar imediatamente os benefícios da redução.

Nesse sentido, interessante analisar o caso da Eletropaulo sobre benefício semelhante previsto na Medida Provisória nº 1.858/99, e que em 2010 ainda se encontrava *sub judice*.

3.2. ELETROPAULO METROPOLITANA ELETRICIDADE DE SÃO PAULO S.A. (CNPJ: 61.695.227/0001-93)

Em Comunicado ao Mercado, datado de 24/11/2008, a Companhia informou sobre a revogação, pelo Supremo Tribunal Federal, da decisão do Tribunal Regional Federal, que anteriormente autorizara a Companhia a distribuir dividendos relativos ao exercício de 2007. De acordo com tal Comunicado, a sentença de mérito favorável proferida em Ação de Consignação em Pagamento extinguiu as execuções fiscais ajuizadas pela União Federal, que tinham como objeto os encargos legais sobre recolhimentos de COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), que a empresa entendia indevidos em razão de adesão à anistia veiculada pela Medida Provisória nº 1.858/99. E na opinião de seus assessores legais seriam boas as chances de êxito na tese que defendem.

Cabe observar que no *site* da Companhia, além do Comunicado devidamente registrado na CVM sob o Protocolo nº 183.397, há um documento também classificado como “Comunicado ao Mercado”, datado de 25/11/2008, e que apresenta um detalhamento maior da discussão judicial que permeia as execuções fiscais, ressaltando inclusive que:

A decisão do Supremo Tribunal Federal restringe-se tão-somente à revogação da decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal em 27 de agosto de 2008, não atingindo sob qualquer aspecto o mérito desta discussão, mas apenas uma questão processual isolada

Por fim, o documento informa ainda que “os acessores (sic) legais desta Companhia permanecem classificando o caso como probabilidade de perda REMOTA.” Não consta o registro do documento na CVM.

Assim, da busca de informações que pudessem proporcionar uma visão satisfatória da questão, deparamo-nos com uma complexidade de processos que se relacionam entre si, e que ainda estão tramitando nos Tribunais. Com efeito, considerando o ITR3, verificamos a seguinte situação:

	Passivo		Ativo – Depósito Judicial	
	30/06/2009	30/09/2009	30/09/2009	30/06/2000
Trabalhista	431.311	433.892	322.207	361.610
COFINS	833.999	842.007	0	0
Processos fiscais	61.327	59.139	109.883	131.181
COFINS - Noventena	19.104	19.361	0	0
Outros	139.909	137.308	29.219	26.701
Total geral	1.485.560	1.491.707	461.309	519.492
Circulante	140.284	91.677	0	0
Não Circulante	1.345.276	1.400.030	461.309	519.492

Quadro 8 – Eletropaulo – Provisões para Litígios e Contingências – 30/09/2009

Fonte: DF's – 30/09/2009

Segundo as Notas Explicativas os valores identificados como COFINS referem-se ao questionamento da majoração da alíquota, nos termos da Lei nº 9.718/98. Dada a relevância do valor registrado, priorizamos a análise desse item.

3.2.1. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS

Inicialmente, cabe observar que a Companhia, nos termos do Fato Relevante divulgado em 12/11/2009, informou sobre a decisão de aderir ao Programa de Parcelamento Fiscal (REFIS) da Lei nº 11.941/09, e pagar à vista o débito com

recursos oriundos de financiamento bancário. O valor considerado, de R\$ 842 milhões em 30/09/2009, abrange as competências de fevereiro de 1999 a janeiro de 2004, e inclui também os acréscimos legais aos débitos, que devem ser reduzidos nessa modalidade de adesão. Assim, o Fato Relevante informa que é esperado um efeito positivo no lucro líquido do 4º trimestre de 2009 em aproximadamente R\$ 250 milhões. Esclarecemos que além do caso da COFINS, outras duas contingências foram consideradas na decisão.

Ocorre que parecem existir outras contingências relacionadas ao COFINS, e que não mereceram a adequada evidenciação nas Demonstrações Financeiras, a exemplo do que verificamos em relação aos débitos discutidos nas Execuções Fiscais nº 0518346-69.1998.4.03.6182 e 0522026-62.1998.4.03.6182, que apresentam os seguintes valores, em janeiro de 2010:

Execução Fiscal nº	0518346- 69.1998.4.03.6182	0522026- 62.1998.4.03.6182
CDA nº	80 6 97 169508-30	80 6 98 001205-83
Data da propositura	30/01/1998	03/04/1998
Valor da causa	R\$ 703.982.343,00	R\$ 220.587.995,40
Valores após retificações da inscrição		
Principal	R\$ 146.227.713,37	R\$ 63.058.903,62
Multa	R\$ 37.389.918,29	R\$ 18.917.671,03
Juros e/ou Encargo DL 1025	R\$ 485.470.259,90	R\$ 187.429.776,53
Total	R\$ 669.087.891,56	R\$ 269.406.351,08

Quadro 9 – Eletropaulo – Execuções Fiscais – COFINS – Imunidade

Fonte: Elaborado pelo Autor

Da verificação dos autos dessas ações constata-se que os valores exigidos teriam sido pagos no contexto da Ação Consignatória nº 044512-19.1999.4.03.6100, mencionada no Comunicado ao Mercado de 24/11/2008. Segundo o documento disponibilizado apenas no *site* da empresa, datado de 25/11/2008, referida ação tem

origem na pretensão da empresa de pagar os valores objeto das execuções fiscais com as reduções previstas na Medida Provisória nº 1858/1999. Essa pretensão foi acolhida conforme registro efetuado em 30/10/2008 no sistema de consulta processual da JFSP. Contudo, trata-se de ação ainda não definitivamente julgada, sendo que em 7/05/2009 os autos dos Recursos de Ofício e de Apelação da União Federal foram distribuídos por dependência ao Processo nº 033361-86.2000.4.03.0000. Em breve síntese do conteúdo, funda-se o Recurso de Apelação (fls. 888) no entendimento de que a empresa não fazia jus ao benefício por se encontrar em Execução Fiscal.

Outras informações importantes para se compreender a dimensão da questão relativa à COFINS objeto das execuções fiscais puderam ser obtidas na verificação dos autos relativos ao processo recém mencionado. Trata-se de Agravo de Instrumento interposto pela Fazenda Nacional contra decisão proferida na Ação Consignatória que indeferiu o pedido da União de conversão da parte incontroversa do depósito. Da leitura do acórdão que deu provimento ao agravo, em julgamento realizado em 13/12/2006, verificamos que o caso em questão é bastante complexo, conforme consta do voto do Relator:

[...] A discussão travada nestes autos é desdobramento de uma série complexa de fatos com histórico processual, iniciado a partir da impetração de mandado de segurança (MS nº 92.0054247-6, 17ª Vara Federal), em que os contribuintes pretendiam, com base na alegação de inconstitucionalidade da lei instituidora do COFINS e de imunidade, afastar a exigibilidade do tributo, o que foi reconhecido em medida liminar, cassada por sentença denegatória, anulada por esta Corte, sendo que, re-julgando o feito na extensão do pedido formulado, foi confirmada a denegação da ordem, sendo interposta apelação pelos contribuintes, pendente de julgamento. No interregno, houve inscrição do crédito na dívida ativa e propostos executivos fiscais (EF nº 98.0518346-7, 98.0522026-5, e 98.0522027-3 – 4ª Vara de Execuções Fiscais), que ensejaram exceção de pré-executividade, que foi indeferida, tendo tal decisão sido reformada por esta Corte, que deu provimento ao agravo de instrumento (AI nº 98.03.082475-9), para extinguir as execuções fiscais ajuizadas, estando pendente, segundo alegado pela agravante, o prazo para o recurso pertinente. Na superveniência da orientação, firmada pelo Supremo Tribunal Federal, quando a estar excluída da imunidade do § 3º do artigo 155 da CF a cobrança da COFINS, nas operações realizadas pelos contribuintes, ora agravados, foi por estes proposta ação consignatória em pagamento (Autos nº 1999.61.00.04451202, 4ª Vara Federal), precedida do depósito extrajudicial, com base nos valores que seriam devidos, considerando a remissão da MP nº 1.858-6 e MP nº 1.858-8, que a FAZENDA NACIONAL teria recusado, na fase administrativa, assim como na judicial, por

entender que a situação das dívidas não era sujeita ao benefício legal. (...)

Assim, para melhor compreensão dos fatos, foi necessário consultar Demonstrações Financeiras de períodos anteriores, tais como as relativas ao de 1999, quando a empresa reconheceu tanto os depósitos judiciais oferecidos na Ação de Consignação, como a Provisão para COFINS, devidamente apresentada como relacionada às execuções fiscais mencionadas anteriormente.

Em 2000 ambos os saldos foram baixados, em virtude da concessão, em 16/11/2000, de provimento à Secretaria da Receita Federal, “determinando a conversão do depósito em renda da União Federal”. Essa é a informação que consta das Notas Explicativas.

De fato, a Consignação em Pagamento mencionada anteriormente, nos termos do previsto no § 2º do art. 164 do CTN, extingue o crédito tributário:

§ 2º Julgada procedente a consignação, o pagamento se reputa efetuado e a importância consignada é convertida em renda; julgada improcedente a consignação no todo ou em parte, cobra-se o crédito acrescido de juros de mora, sem prejuízo das penalidades cabíveis.

Essa hipótese de extinção parece combinar duas outras: a decisão judicial passada em julgado e a conversão do depósito em renda. Segundo Coêlho (2006, p.115), “não é o ato de consignar que extingue o crédito, mas a conversão do depósito em renda, finda a ação (...)”.

Contudo, não constatamos no contexto das ações analisadas, a existência de decisão transitada em julgado que pudesse dar como configurada a extinção do crédito tributário. E quanto à conversão em renda verificamos que às fls. 603 consta pedido da Fazenda Nacional de destinação de 69,15% do saldo depositado para a Execução Fiscal nº 0518346-69.1998.4.03.6182, e o restante para a Execução Fiscal nº 0522026-62.1998.4.03.6182. Porém, não há evidências de que a conversão em renda tenha ocorrido. A própria Eletropaulo manifesta-se às fls. 722-723 acerca da suposta conversão, que teria acontecido em 17/11/2000 sem que fosse intimada a se manifestar. Em 18/06/2008 foi expedido Ofício ao Banco do Brasil requerendo que informe se há depósitos judiciais vinculados às ações, bem como se houve conversão em renda.

Em 30/07/1999, data em que foram efetuados, os depósitos totalizavam R\$ 334.528.097,57 (trezentos e trinta e quatro milhões, quinhentos e vinte e oito mil,

noventa e sete reais e cinquenta e sete centavos). Considerando que eles corresponderiam apenas à parte incontroversa, e que a Fazenda Nacional requereu a conversão de 100% (cem por cento) do saldo, não estaria assim depositada a parte controversa, a qual corresponde aos valores anteriormente indicados das CDA's, uma vez que essas foram retificadas, passando a corresponder apenas aos encargos julgados reduzidos pela Companhia, quando do pagamento nos termos da MP nº 1.858/99. Finalmente, ainda no que se refere à COFINS, verificamos a existência de outras duas execuções fiscais não evidenciadas nas Demonstrações Financeiras:

Execução Fiscal nº	0033333- 55.2007.4.03.6182	0008485- 04.2007.4.03.6182
CDA nº	80 6 07 026296-90	80 6 07 011913-90
Data da propositura	15/08/2007	03/04/2007
Valor da causa	R\$ 180.892.294,74	R\$ 122.533.890,06

Quadro 10 – Eletropaulo – Execuções Fiscais – COFINS – Compensação

Fonte: Elaborado pelo Autor

De acordo com as informações colhidas dos respectivos autos os valores executados teriam sido extintos por compensação com créditos relativos ao PIS, nos termos do decidido nos autos do Mandado de Segurança nº 0021355-80.2000.4.03.6100, que foi devidamente historiado nos Embargos à Execução nº 0038871-17.2007.4.03.6182, com os quais a empresa respondeu à Execução Fiscal nº 0033333-55.2007.4.03.6182.

Ocorre que em sentença disponibilizada no dia 30/06/2010 o processo foi extinto sem julgamento do mérito em razão do reconhecimento de litispendência, ou seja, em outra ação judicial a empresa estaria discutindo o mesmo processo administrativo a que se refere o crédito compensado. Ademais, se verifica pela complexidade dos fatos narrados na sentença que há dúvidas quando à própria existência dos créditos, uma vez que a empresa seria contribuinte do PASEP (Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público).

Cabe observar que em outra ação foi proferida igual sentença reconhecendo litispendência. Trata-se dos Embargos à Execução nº 0011764-61.2008.4.03.6182,

apresentados em relação à Execução Fiscal nº 0005088-97.2008.4.03.6182, na qual se exige a contribuição ao PIS, e que parece ter sido informada.

3.3. CIA. HERING (CNPJ: 78.876.950/0001-71)

Em Fato Relevante divulgado em 24/06/2008 a empresa informou que a Fazenda Nacional ajuizara a Execução Fiscal nº 2008.72.05.001671-9, visando a cobrança de créditos tributários no montante de R\$ 20.022.893,18 (vinte milhões, vinte mil, oitocentos e noventa e três reais e dezoito centavos), tendo o juiz competente determinado a indisponibilidade do pagamento de juros sobre o capital próprio, que estava prevista para ocorrer a partir do dia 25/06. A companhia informou que aquele valor encontrava-se integralmente provisionado, e que ofereceria as garantias necessárias para viabilizar a discussão da demanda, além de buscar o afastamento da indisponibilidade decretada. Em 12/09/2008 um novo Fato Relevante foi publicado, dando conta do cumprimento de todas as exigências legais e determinações judiciais, possibilitando assim o pagamento dos valores até então bloqueados.

Nas Notas Explicativas relativas ao período encerrado em 31/12/2008 foi apresentada a seguinte situação da conta **Obrigações tributárias e previdenciárias**:

Data	Circulante		Não Circulante	
	2008	2007	2008	2007
ICMS sobre vendas	7.015	3.047	0	0
COFINS	3.380	1.648	41,244	38.947
COFINS a recolher	0	0	4.134	0
COFINS 1%	0	21.658	0	0
PIS	0	0	8.572	8.106
PIS a recolher	1.343	357	282	3.205
IRPJ e CSLL	7.836	0	250	0
Outros	1.888	1.616	0	0
Totais	21.460	28.326	54.482	50.258

Quadro 11 – Cia. Hering – Obrigações Tributárias e Previdenciárias – 31/12/2008

Fonte: DF's – 31/12/2008

Segundo explicações acerca da movimentação dos saldos, o valor relativo à COFINS 1% está relacionado com a Execução Fiscal acima mencionada, e se refere à diferença da alíquota da COFINS, que anteriormente encontrava-se com a exigibilidade suspensa. O valor provisionado foi revertido ante o entendimento dos assessores jurídicos de ser remota a possibilidade de sua exigência em razão da ocorrência de prescrição.

Há depósito judicial vinculado à ação, conforme foi possível depreender das informações disponibilizadas pelo *site* da Justiça Federal de Santa Catarina sobre o processo. E do teor do despacho judicial que reconheceu os depósitos, conclui-se que graças a eles foi liberado o pagamento dos juros sobre o capital próprio noticiado no Fato Relevante de 12/09/2008. Assim, é de se supor que o registro de depósitos judiciais identificados como COFINS 1%, no grupo **Títulos e contas a receber – não circulante** tem correspondência com a Execução Fiscal. É de se observar que o saldo em 31/12/2008 era de R\$ 5.146 mil, não havendo saldo no ano anterior.

Segundo o que pudemos verificar, a referida execução estaria garantida pela combinação de depósitos judiciais e créditos da empresa contra a própria Fazenda Nacional, em razão de êxito nas discussões relativas ao Empréstimo Compulsório Eletrobrás e Contribuições Sociais, possibilitando assim a apresentação dos Embargos à Execução nº 2008.72.05.002646-4.

3.3.1. Dos Embargos à Execução nº 2008.72.05.002646-4

Em 29/08/2008 a empresa apresentou os Embargos à Execução, sendo determinada a suspensão da execução conforme despacho de 04/09/2008. Em 17/11/2008 foi disponibilizada a sentença que julgou parcialmente procedente os embargos, sendo determinado à exeqüente que apresentasse novo valor para prosseguimento da execução, com exclusão dos valores declarados inexigíveis. Esses valores referiam-se ao alargamento da base de cálculo do Programa de Integração Social (PIS) e da COFINS, nos termos em que determinados pela Lei nº 9.718. Foram opostos Embargos de Declaração a respeito desse ponto, que foram ao final providos, conforme a sentença respectiva disponibilizada em 29/01/2009. Em 25/02/2009 a empresa apresentou o competente Recurso de Apelação com Pedido de Antecipação da Tutela.

Assim, não há razão que impeça a Fazenda Nacional de prosseguir na execução. E sob nossa ótica há uma agravante no caso: os valores ofertados como garantia (depósitos e créditos) parecem ser insuficientes para tanto. Com efeito, de acordo com o ITR (Imposto Territorial Rural) de 30/09/2009 o valor do crédito relativo ao Empréstimo Compulsório Eletrobrás é R\$ 4.530 mil. Já o crédito identificado como “Contribuições Sociais” pode se referir ao INCRA (Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária), dado que as Notas Explicativas referem-se a ação judicial, e o valor registrado é de R\$ 601 mil. Por sua vez, os depósitos judiciais COFINS 1% indicam saldo de R\$ 5.992 mil. A soma desses valores totaliza R\$ 11.123, valor inferior ao da Execução Fiscal (R\$ 20.022 mil, em agosto de 2008)

3.3.2. Execuções Fiscais nº 2008.72.05.001226-0 e 2009.72.05.002925-1

A empresa possui ainda outras duas execuções fiscais, sendo que na primeira já foram apresentados os Embargos à Execução sob nº 2008.72.05.003123-0, e que foi sentenciado desfavoravelmente à empresa, que apresentou em 19/03/2009 o competente Recurso de Apelação. O valor da execução é de R\$ 1.823.389,35 (um milhão, oitocentos e vinte e três mil, trezentos e oitenta e nove reais e trinta e cinco centavos). Já o valor da outra execução é de R\$ 3.408.514,46 (três milhões, quatrocentos e oito mil, quinhentos e quatorze reais e trinta e cinco centavos), havendo apenas a indicação no respectivo andamento processual acerca da juntada, em 18/12/2009, do mandado de intimação cumprido.

Não há evidências nas Demonstrações Financeiras dos débitos objeto das execuções, e nem da garantia apresentada para o oferecimento dos Embargos à Execução. A propósito, verificamos que em 29/08/2008 foi publicado, nos autos da Execução Fiscal nº 2008.72.05.001226-0, despacho determinando a penhora de imóveis, sendo expedidos os ofícios aos Registros de Imóveis.

Em 12/09/2008 foi proferido despacho indeferindo o pedido da Fazenda Nacional de substituição dos bens penhorados pelos juros sobre o capital próprio (JCP), a ser distribuídos em 17/09/2008. No referido despacho o juiz assinalou, dentre as razões para indeferir o pedido que “conforme ficou comprovado no presente feito e na execução fiscal nº 2008.72.05.001671-9, a executada possui patrimônio suficiente para garantia da presente execução, além daqueles já

penhorados, não correndo risco da credora não ter seu crédito satisfeito”.

Em 6/08/2009 outro despacho judicial ratifica a decisão de não substituição da garantia, fazendo menção a laudo de avaliação dos imóveis no valor de quase R\$ 2 milhões, bem como informando sobre a improcedência dos Embargos à Execução, e determinando a realização de leilões dos bens penhorados.

Em 21/08/2009 foi realizada audiência de conciliação entre as partes, na qual se ajustou que “tendo em vista o provável excesso de garantia na Execução Fiscal nº 2008.72.05.001671-9, referido excesso será transferido para a presente execução fiscal, após estar suficientemente garantida a execução referida”. Assim, em razão do ajuste, despacho de 25/09/2009 suspendeu a realização dos leilões.

A última informação consultada sobre o processo refere-se a despacho publicado em 29/01/2009 para que a Exequente se manifeste sobre petição juntada pela Executada, cujo teor não foi possível conhecer.

3.3.3. Adesão ao Parcelamento de Débitos – Lei nº 11.941/2009.

Conforme Fato Relevante publicado em 30/11/2009, a empresa aderiu ao parcelamento estabelecido na Lei nº 11.941/2009, indicando um total de R\$ 122,6 milhões, relativo a processos com os seguintes objetos: (i) compensações com Crédito Prêmio Exportação; (ii) majoração da alíquota do COFINS; (iii) parcelamentos nas modalidades geral e PAEX (Parcelamento Excepcional), e ainda demais contingências tributárias classificadas pela Companhia como perdas possíveis.

A possibilidade de adesão foi informada no ITR de 30/09/2009, sob a rubrica **Parcelamentos tributários e previdenciários**. O saldo no Circulante era R\$ 8.374, e no Não Circulante de R\$ 35.553, totalizando R\$ 43.927 mil.

Quanto à evidenciação dos processos com objeto “Crédito Prêmio Exportação” e “Cofins – Majoração de Alíquota”, o valor das provisões relativas ao primeiro tema é de R\$ 51.696 mil, conforme composição demonstrada sob a rubrica **Obrigações tributárias e previdenciárias**.

Finalmente, quanto ao segundo tema, não há evidenciação do débito correspondente, conforme explorado anteriormente.

3.4. BANCO ABC BRASIL S.A. (CNPJ Nº 28.195.667/0001-06)

Em 14/10/2009 foi publicado Fato Relevante informando sobre a suspensão do pagamento de juros sobre o capital próprio (JCP) em decorrência de decisão judicial proferida nos autos da Execução Fiscal nº 0045172-09.2009.4.03.6182. O comunicado acrescenta, ainda, que foram efetuados depósitos judiciais no valor executado. Também é informado que o valor referente à contingência já estava provisionado, sendo que informações adicionais seriam encontradas na Nota Explicativa nº 25 das demonstrações financeiras de 30/06/2009.

Segundo o que consta dessa Nota Explicativa, a empresa vinha apenas divulgando a contingência, alterando o procedimento em junho de 2009, quando passou a reconhecer contabilmente a provisão para contingências.

Conforme se pode constatar da sentença proferida nos autos da Execução Fiscal, em breve resumo, trata-se de COFINS referente aos meses de janeiro de 2006 a dezembro de 2007, objeto de discussão nos autos do Mandado de Segurança nº 0028503-69.2005.4.03.6100, tendo sido proferida sentença favorável, razão pela qual os valores inscritos estariam com sua exigibilidade suspensa.

Portanto, é de se concluir que as obrigações legais acima não foram registradas a tempo, e somente com a alteração no procedimento há o seu registro.

3.5. BICICLETAS MONARK S.A. (CNPJ Nº 56.992.423/0001-90)

Em 27/06/2008 foi publicado Comunicado a Mercado a respeito de penhora efetuada em conta corrente bancária da empresa, no valor de R\$ 69.079,18 (sessenta e nove mil, setenta e nove reais e dezoito centavos), conforme determinação judicial nos autos da Execução Fiscal nº 0041167-17.2004.4.03.6182. Nessa mesma data foi proferida decisão pelo juiz cancelando a penhora em razão do depósito judicial do valor cobrado na ação.

Trata-se do débito que remanesceu após o juiz ter declarada extinta a execução nos termos do inc. VIII do art. 267 do Código de Processo Civil, ou seja, quando o autor desiste da ação, que no caso era a Fazenda Nacional. Esse pedido deve ter sido feito após a apreciação inicial da Exceção de Pré-executividade, uma

vez que apesar da extinção da execução em relação aos débitos inscritos nas Certidões de Dívida Ativa nºs 80.2.04.009300-70 e 80.6.04. 009982-27, a sentença determina ainda a manifestação conclusiva sobre a exceção.

Além da execução fiscal mencionada no Comunicado ao Mercado, a empresa possui outras 3 ações, nas quais foram apresentadas garantias, sendo certo tratar-se de depósitos judiciais em 2 delas. E a particularidade de uma dessas é que os depósitos foram transferidos dos existentes em outra ação, a Ação de Repetição de Indébito nº 0004066-47.1994.4.03.6100.

Nº da Execução Fiscal	Valor original	Valor em jan/2010
0052239-98.2004.4.03.6182	R\$ 1.155.879,79	R\$ 327.172,69
0004426-70.2007.4.03.6182	R\$ 71.315,38	R\$ 82.667,08
0002363-38.2008.4.03.6182	R\$ 616.831,88	R\$ 686.066,52

Quadro 12 – Bicycletas Monark – Execuções Fiscais

Fonte: Elaborado pelo Autor

Não localizamos evidências nas Demonstrações Financeiras sobre os valores dos débitos inscritos em dívida ativa, tampouco referência sobre as garantias.

3.6. LUPATECH S.A. (CNPJ: 89.463.822/0001-12)

Em 2/12/2009 a empresa fez publicar um Fato Relevante acerca da adesão ao Programa de Parcelamento de Débitos instituído pela Lei nº 11.941/2009. Segundo o comunicado, trata-se de débitos relacionados a IRPJ, COFINS, PIS, CSLL e INSS (Instituto Nacional de Seguridade Social), cujo total aproximado, de R\$ 9,1 milhões, será quitado em 120 (cento e vinte parcelas). Acrescenta a informação de que a adesão ao Refis impactará positivamente o resultado do quarto trimestre de 2009 no valor aproximado de R\$ 3,4 milhões.

Com base no ITR3-2009, a empresa apresenta um saldo de R\$ 7.993 mil na conta “Provisão para contingências”, valor líquido dos depósitos judiciais. Segundo as explicações sobre as contingências passivas,

a Companhia e suas controladas, por intermédio de seus advogados, vem discutindo algumas questões de natureza tributária, trabalhista e civil na esfera judicial. A provisão para contingências foi apurada pela Administração com base em informações disponíveis e suportadas pela opinião dos advogados da Companhia quanto à expectativa de desfecho, em montante considerado suficiente para cobrir as perdas consideradas prováveis que venham a ocorrer em função de decisões judiciais desfavoráveis.

O saldo está assim composto:

	Probabilidade de perda	
	Possível	Provável
Tributários	19.336	13.656
Trabalhistas	2.978	332
Cíveis	10.241	49
Total	32.555	13.988
(-) Depósitos judiciais	0	(5.996)
Total em 30/09/09	32.555	7.993
Total em 30/06/09	31.471	7.772

Quadro 13 – Lupatech – Contingências Passivas – 30/09/2009

Fonte: DF's – 31/12/2008

Verifica-se, assim, que o valor mais relevante da provisão para contingências refere-se aos processos tributários. Segundo a empresa são:

... discussões envolvendo tributos na esfera estadual e federal, dentre esses IRPJ, PIS, COFINS, INSS, ICMS e IPI. Existem processos em todas as fases processuais, desde a instância inicial até as Cortes Superiores, STJ e STF.

Da análise de formação desse saldo, verifica-se pelas Demonstrações Financeiras de períodos anteriores a seguinte movimentação das contingências no período:

	31/12/08	31/03/09	30/06/09	30/09/09
Saldo anterior	16	4.893	8.150	7.772
Adições	20	3.264	0	221
Baixas	(171)	(7)	(378)	0
Saldo de empresas incorporadas	5.028	0	0	0
Saldo atual	4.893	8.150	7.772	7.993

Quadro 14 – Lupatech – Contingências Passivas – 31/12/2008

Fonte: DF's – 31/12/2008

Assim, verifica-se a relevância de dois acréscimos: do saldo das contingências trazidas das empresas incorporadas, e a adição ocorrida no 1º trimestre de 2009. As empresas incorporadas são: Cordoaria São Leopoldo Offshore S.A. (São Leopoldo, RS), Metalúrgica Nova Americana Ltda (Americana, SP) e Metalúrgica Ipê Ltda (Jacareí, SP). Já sobre a adição ocorrida em 2009 não há informação disponível que possa esclarecer a razão.

De qualquer modo é possível afirmar que até 31 de dezembro de 2007 não havia contingência relevante classificada como provável, e que pudesse ser atribuída unicamente à controladora Lupatech S.A., em nome da qual há registro de 7 (sete) Execuções Fiscais, das quais destacamos 2 (duas) que totalizam uma dívida de R\$ 1.715.546,18 (um milhão, setecentos e quinze mil, quinhentos e quarenta e seis reais e dezoito centavos):

Nº da Execução Fiscal	Valor em jan/10	Tributo	Nº dos Embargos à Execução Fiscal
1999.71.07.002803-5	R\$ 1.303.880,59	IPI	2000.71.07.006034-8
1999.71.07.005686-9	R\$ 411.665,59	IRPJ-Fonte	Não identificado
Total	R\$ 1.715.546,18		

Quadro 15 – Lupatech – Execuções fiscais relevantes

Fonte: Elaborado pelo Autor

Não há nas Demonstrações Financeiras evidências a respeito das ações acima. A única referência a execuções fiscais está na nota sobre o Ativo Imobilizado, onde a Companhia informa ter atribuído aos bens em garantia o valor de R\$ 8.353 mil, para as Execuções Fiscais.

Além dessa garantia, a empresa apresenta como redutor do saldo da Provisão para Contingências o valor dos depósitos judiciais. A soma desses valores é R\$ 14.489 mil.

3.7. QUATTOR QUÍMICOS BÁSICOS S.A. (CNPJ: 61.632.964/0001-47)

Nas Demonstrações Financeiras de 31/12/2008, a empresa apresenta a seguinte movimentação da conta “Provisão para contingências”:

	2007	Adições	Exclusões	Atualização Financeira	2008
Trabalhistas	1.092	1.501	(774)	0	1.819
Fiscais					
- COFINS	8.438	4.668	0	291	13.397
- PIS/PASEP	14.978	0	(15.868)	890	0
- CPMF	1.150	1.467	0	73	2.690
- Outros	962	0	(962)	0	0
	26.620	7.636	(17.604)	1.254	17.906
Depósitos Judiciais	(4.376)	(988)	598	(80)	(4.846)
Provisão p/ Contingência	22.244	6.648	(17.006)	1.174	13.060

Quadro 16 – Quattor – Provisão para Contingência – 31/12/2008

Fonte: DF's – 31/12/2008

Algumas das questões tributárias estão assim relatadas:

(a) COFINS: As contingências fiscais da COFINS (Lei nº 9.718) iniciaram-se através de processo judicial no qual a Companhia questiona a expansão da base de cálculo e a majoração da alíquota. Para as competências de janeiro e fevereiro de 2000, os valores não

recolhidos totalizaram R\$ 6.013, atualizados pela variação da taxa SELIC até dezembro de 2008. Para as competências de março e abril de 2000 os pagamentos foram efetuados na forma de depósitos judiciais no montante de R\$ 2.715, tendo sido constituída provisão para contingências em igual valor. A partir da competência de maio de 2000, a Companhia optou por efetuar o recolhimento integral. Por conta de decisão de recurso extraordinário nº 562.458-7, de 12 de setembro de 2007, o depósito de R\$ 2.715 foi convertido em receita da União. **(b) PIS/PASEP:** A Companhia, com base na opinião de seus advogados, compensou, no primeiro semestre de 2002, R\$ 15.868 (valor atualizado pela taxa SELIC até 31 de dezembro de 2008), referentes aos valores recolhidos de PIS/PASEP nos exercícios de 1988 a 1995, em decorrência de os Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88 terem sido considerados inconstitucionais. Para tais valores foram constituídas provisões para contingências. No processo administrativo foi proferida decisão que indeferiu as compensações. Diante disso, a Companhia propôs ação judicial visando anular a decisão administrativa e reconhecer o direito das compensações realizadas, bem como o direito à restituição/compensação dos créditos do PIS/PASEP pelo prazo prescricional de dez anos. Referido processo judicial tramita perante a Justiça Federal na seção judiciária de Santo André-SP, tendo sido proferida decisão de 1ª instância julgando parcialmente procedentes os pedidos formulados na Ação Anulatória. Em função dessa decisão, os assessores legais da Companhia modificaram sua avaliação de perda da questão de “provável” para “possível”. Consequentemente, a Companhia reverteu a provisão existente. (...).

Os valores acima representam as perdas esperadas, na opinião dos consultores jurídicos da Companhia. Além desses valores há outros relacionados a processos com risco de perda classificados como possíveis, para as quais não há provisão constituída. Nessa situação são identificadas questões de natureza tributária (PIS, COFINS e CIDE - Contribuição sobre Intervenção no Domínio Econômico), estimadas em R\$ 26.145.000,00 (vinte e seis milhões, cento e quarenta e cinco mil reais).

Da leitura de todas as informações acima, que são reprodução do que consta das Demonstrações Financeiras publicadas no jornal O Estado de São Paulo em 31/03/2009, é possível comentar-se o seguinte:

1 – No caso da COFINS o saldo em 31/12/2008 inclui, além das adições efetuadas no próprio ano, a atualização financeira, que somada ao saldo do ano anterior totaliza o valor correspondente às competências de janeiro a abril de 2000. Ocorre que há uma informação de que os depósitos judiciais relativos a março e abril de 2000 foram convertidos em “receita” da União. Ora, se a nota explicativa quer dizer que os depósitos foram convertidos em renda da União, então tratar-se-ia de

uma informação equivocada, na medida em que o saldo apresentado inclui um valor que não mais representa contingência, posto que extinto pela conversão em renda.

Ainda no que se refere à COFINS é de ser observada a existência das seguintes execuções fiscais:

Nº da Execução Fiscal	Data da Distribuição	Valor da Causa
0000303- 32.2009.4.03.6126	22/01/2009	R\$ 11.981.992,23
0006386- 64.2009.4.03.6126	18/12/2009	R\$ 22.124.025,46

Quadro 17 – Quattor – Execuções Fiscais – COFINS

Fonte: Elaborado pelo Autor

No caso da primeira é interessante reproduzir o despacho que considerou garantida a execução, possibilitando a apresentação dos competentes Embargos à Execução:

[...] Cuida-se de requerimento formulado pelo exequente para reconhecimento de responsabilidade solidária das empresas: UNIPAR – UNIÃO DE INDÚSTRIAS QUÍMICAS S/A. e QUATTOR PARTICIPAÇÕES S/A., em razão da configuração da situação descrita no art. 124, I, do C.T.N. e artigo 30, da Lei 8.212/91. Requer, ainda, a penhora de dividendos das referidas pessoas jurídicas. Por despacho proferido por este Juízo (fl. 71) tal pleito foi indeferido, determinando-se o cumprimento do mandado de citação e penhora, que já havia sido expedido. Citada a executada comparece aos autos e informa sua nova denominação QUATTOR QUÍMICOS BÁSICOS S.A. e requer prazo para a apresentação de carta de fiança bancária para garantir inteiramente o Juízo. Em seguida, atravessou petição apresentando carta de fiança bancária para a garantia da execução (fl.110). Dada vista à exeqüente, manifestou-se contrariamente à garantia ofertada, apresentando objeções formais e reiterou os requerimentos anteriormente formulados (fls. 119/125). Por fim, a executada manifestou-se adequando a carta de fiança às exigências da exeqüente e postulando a aceitação da garantia, posto que as ponderações da executada (sic) são destituídas de fundamento. É o relatório do necessário. Decido. O requerimento da exeqüente não comporta acolhimento, uma vez que a mera alegação de coincidência de acionistas entre pessoas jurídicas não é apta a configurar o grupo econômico. O requerimento da exeqüente representaria desconsideração de personalidade, sendo necessária a existência de abuso da personalidade, nos termos do artigo 50, do Código Civil, hipótese que não se reproduz nos autos, mormente na

hipótese descritas (sic) nos autos em que a executada citada, comparece aos autos e oferece bens à penhora. No que tange à fiança bancária e às objeções levantadas, razão não assiste à exequente. De fato, inicialmente, a carta de fiança estava firmada por procuradores que não observavam os critérios da procuração de fls. 111/112. Contudo, tal imperfeição foi sanada com a procuração de fl. 144. No que concerne ao fato de ter sido expedida por instituição bancária de médio porte não pode ser óbice à sua aceitação, uma vez que se (sic) a instituição bancária e seu limite de endividamento é objeto de fiscalização pelo Banco Central do Brasil. Isto posto, indefiro os requerimentos da exequente e dou por garantida a execução. Decorrido o prazo para a oposição dos embargos, intime-se a instituição bancária, nos termos do artigo 19, II, da Lei 6.830/80. Intimação em Secretaria em: 03/04/2009.

Quanto à segunda execução fiscal não há informações disponíveis que possam concluir que tenha sido apresentada Exceção de Pré-Executividade ou Embargos à Execução. De qualquer modo, verifica-se que uma soma simples dos valores executados resulta em valor superior ao provisionado a título de COFINS.

2 – No caso do PIS os esclarecimentos indicam tratar-se de caso em que o crédito (ativo contingente) se refere à contribuição, mas não a contingência efetiva. De qualquer modo, pela descrição dos fatos, o processo judicial objetivaria desconstituir uma decisão administrativa, que teria negado o crédito e, conseqüentemente, a extinção do débito pela compensação. Como resultado de pesquisa no *síte* da Justiça Federal foi localizada a Ação Anulatória nº 0005743-82.2004.4.03.6126, que teve julgados os recursos de ofício e de apelação da Companhia e da União Federal na sessão do dia 7/05/2009, ocasião em que a 3ª Turma do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, deu provimento à apelação da União e à remessa oficial e negou provimento à apelação da Autora. Nesse sentido, a informação contida nas Notas Explicativas dá conta de uma decisão da Companhia tomada apenas com base em uma decisão de 1ª instância.

A pesquisa constatou que o desfecho da referida influenciará também na Execução Fiscal nº 0003221-48.2005.4.03.6126 que se encontra sobrestada. Ao tempo da sua propositura, em 20/06/2005, os valores das inscrições que a instruíram eram de R\$ 13.104.283,98 (COFINS) e R\$ 3.076.551,92 (PIS).

Não é possível afirmar se há outros débitos vinculados ao desfecho da Ação Anulatória. Contudo, um parâmetro do montante envolvido pode ser extraído do voto do relator do Recurso de Apelação, disponibilizado em 19/05/2009:

[...] Assim, considerando-se a natureza da demanda, o trabalho realizado pelo advogado e o valor da pretensão, que montava a aproximadamente R\$ 27 milhões em 2002 (...) os honorários devem ser fixados em R\$ 15.000,00 (quinze mil reais), nos termos da jurisprudência da Turma, (...)

Finalmente, cabe observar que a empresa teve seu registro na CVM cancelado em 16/12/2008, razão pela qual foi possível analisar as demonstrações financeiras relativas a 31/12/2009.

3.8. SPORT CLUB CORINTHIANS PAULISTA (CNPJ: 61.902.722/0001-26)

Segundo a Nota Explicativa referente à Provisão para Contingências,

... o Clube é parte envolvida em processos fiscais, trabalhistas e cíveis e está discutindo essas questões tanto na esfera administrativa como na judicial. As provisões para as perdas decorrentes desses processos são estimadas e atualizadas pela Administração do Clube, amparada pela opinião de seus assessores jurídicos, tendo sido provisionadas e divulgadas as contingências passivas existentes, em atendimento às práticas contábeis adotadas no Brasil, principalmente no que tange às Normas e Procedimentos Contábeis – NPC 22, emitidas pelo IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil.

Assim, são apresentados os seguintes valores:

	31/12/2007	Adições	Pagamentos/ Acordos	31/12/2008
Contingências fiscais	16.752	2.717	(12.152)	7.317
Contingências cíveis	4.840	0	(4.540)	300
Contingências trabalhistas	16.595	50	(13.945)	2.700
Total	38.187	2.767	(30.637)	10.317

Quadro 18 – Corinthians – Provisão para Contingências – 31/12/2008

Fonte: DF's – 31/12/2008

Dos valores relativos às contingências fiscais, estima-se que cerca de 40% refira-se ao IPTU (Imposto Territorial Urbano), que foi reclassificado de obrigação tributária para provisão, por conta do entendimento dos assessores jurídicos do Clube acerca da isenção tributária assegurada por Lei às entidades sem fins lucrativos, situação em que julga se enquadrar. Não há outras informações sobre os demais valores que compõem o saldo.

Quanto aos demais processos de natureza fiscal, classificados como de perda possível, não é informado o valor em 31/12/08, apenas o do ano anterior, que é de R\$ 12.862 mil.

3.8.1. Adesão ao “Timemania”

O Clube informa ainda que em 26/12/2007 ingressou com pedido de adesão às regras do concurso de prognósticos denominado “Timemania”, nos termos das Leis nº 11.345/2006 e 11.505/2007 e Decreto nº 6.187/2007.

Em breve resumo trata-se de loteria criada para beneficiar entidades desportivas com débitos tributários e com o FGTS, sendo a arrecadação destinada, compulsoriamente, à solvência dos débitos, de forma parcelada. A adesão implicou na cessão dos direitos de uso de sua denominação, marca, emblema, hino ou de seus símbolos para divulgação e execução do concurso. Além disso as entidades se obrigavam a elaborar demonstrações financeiras que segreguem o resultado das atividades de futebol das demais, as quais seriam auditadas por auditores independentes, e divulgadas no sítio da entidade, e publicadas em jornal de grande circulação.

A administração do clube e seus assessores jurídicos entendem que o pedido de adesão foi aceito pelo órgão gestor, apesar da ausência de documento formal que comprove a adesão. Nesse sentido, os auditores independentes informam no parecer que, apesar do entendimento dos administradores e seus assessores, a homologação formal e definitiva do pedido de adesão ao programa de saneamento ainda não havia ocorrido, estando em processo de aprovação. A composição dos valores incluídos no programa é a seguinte:

	Circulante	Não circulante
INSS - Folha	211	4.006
PIS - Folha	50	963
IRRF - Folha	1.250	23.748
IRRF - Terceiros	64	1.222
PIS, COFINS, CSLL - Terceiros	111	2.107
Total	1.686	32.046

Quadro 19 – Corinthians – Débitos incluídos no “Timemania”

Fonte: DF´s – 31/12/2008

O valor mais relevante refere-se ao imposto de renda retido sobre a folha de pagamentos e não repassado. Verificamos que as execuções fiscais respectivas encontram-se sobrestadas em razão do parcelamento das dívidas.

Contudo, verificamos que a Entidade é parte nas seguintes execuções fiscais, cujos débitos não fazem parte do “Timemania”:

Nº da Execução Fiscal	Data da distribuição	Valor da Causa	Objeto
0049771-59.2007.4.03.6182	18/12/2007	R\$ 10.849.698,20	IRPJ
0016934-77.2009.4.03.6182	09/06/2009	R\$ 7.014.302,42	IRPJ
0028327-09.2003.4.03.6182	27/05/2003	R\$ 1.148.840,51	Multa - BACEN

Quadro 20 – Corinthians – Execuções Fiscais

Fonte: Elaborado pelo Autor

O aspecto comum a essas execuções é a penhora de bens para garantia das dívidas. No caso da Execução Fiscal nº 0028327-09.2003.4.03.6182 verificamos que foi realizada a penhora sobre terreno da Entidade, sobre o qual também recaem ônus relacionados a outras Execuções Fiscais, duas das quais movidas pelo Município de São Paulo, presumivelmente relacionadas ao IPTU. Não há indicação desses gravames na conta representativa do Ativo Imobilizado. Já no caso das que tem como objeto o IRPJ foram expedidos os competentes mandados de penhora.

3.9. TERMOMECÂNICA SÃO PAULO S.A.

A empresa apresenta a seguinte composição para o saldo da conta Provisão para contingências, em 31/12/2008:

Tributárias	Provisão	Depósito	Líquido	2007
- INSS	9.333	(9.394)	(61)	0
- COFINS	2.523	(2.512)	11	10
- PIS	1.350	(1.349)	1	2
- PIS exclusão ICMS	751	0	751	0
- COFINS exclusão ICMS	3.459	0	3.459	0
Total tributárias	17.416	(13.255)	4.161	12
Trabalhistas	7.839	(912)	6.927	4.553
Total Riscos	25.255	(14.167)	11.088	4.565

Quadro 21 – Termomecânica – Provisão para Contingências – 31/12/2008

Fonte: DF's – 31/12/2008

Conforme esclarece acerca do PIS e COFINS, trata-se de processos judiciais em que se discute o alargamento da base de cálculo tributável. As competências são: setembro de 1999 a dezembro de 2007 para o PIS, e março de 2004 a dezembro de 2007 para a COFINS. Informa ainda que no caso da discussão em que contesta a inclusão do ICMS na base de cálculo de ambas, possui liminar suspendendo a exigibilidade dos valores respectivos.

Adicionalmente, informa acerca da rubrica “Depósitos Judiciais”, no Realizável a Longo Prazo, que possui os seguintes saldos, sem qualquer explicação adicional, com exceção do valor relativo ao INSS, em que menciona o trânsito em julgado de ação em que contestava a cobrança do SEBRAE/SESI e SEBRAE/SENAI, razão pela qual foram baixadas as provisões e os respectivos depósitos judiciais:

	2008	2007
PIS e COFINS	5.171	5.237
INSS	0	1.692
Imposto de Importação	1.643	1.656
IRPJ	5.611	5.611
Outros	119	120
Total	12.544	14.316

Quadro 22 – Termomecânica – Realizável a Longo Prazo – Depósitos Judiciais – 31/12/2008

Fonte: DF’s – 31/12/2008

Não há informações adicionais sobre os débitos garantidos pelos depósitos judiciais, especialmente se inscritos em dívida ativa. Segundo pesquisa no sítio da Justiça Federal, sob o CNPJ da companhia existem as seguintes Execuções Fiscais:

Nº da Execução Fiscal	Data da Distribuição	Valor da Causa
1505892- 84.1997.4.03.6114	25/11/1997	R\$ 140.224,00
1503412- 02.1998.4.03.6114	24/07/1998	R\$ 48.702,66
0003674- 79.2005.4.03.6114	21/06/2005	R\$ 4.741.451,08
0001450- 32.2009.4.03.6114	04/03/2009	R\$ 917.718,53

Quadro 23 – Termomecânica – Execuções Fiscais

Fonte: Elaborado pelo Autor

Dos registros acima chamou-nos a atenção a Execução Fiscal nº 0003674-79.2005.4.03.6114, cujo valor executado refere-se à contribuição ao PIS dos períodos de 03/89 a 03/91 e de 06/91 a 11/91, diferentes, portanto, daqueles a que se refere a provisão constituída. O objeto foi identificado quando da leitura da sentença que julgou improcedentes os Embargos à Execução Fiscal nº 0006421-02.2005.4.03.6114. Assim, considerando que as ações acima discutem a contribuição ao PIS sob outro enfoque que não o do alargamento da base de cálculo ou da exclusão do ICMS, a Provisão para Contingências parece não refletir o valor executado.

Da leitura do andamento processual da Execução Fiscal nº 0003674-79.2005.4.03.6114 verificou-se uma ligação entre essa ação e a Ação Ordinária nº 0005878-09.1999.4.03.6114. Segundo o que se pode concluir de despacho do qual a empresa foi intimada em 24/09/2007 trata-se da ação em que se discutiu o recolhimento da COFINS de acordo com a base de cálculo ampliada prevista na Lei nº 9.718/98, ou seja, refere-se o valor provisionado a tal título.

Ocorre que o vínculo entre uma ação e outra são os depósitos judiciais efetuados na Ação Ordinária, que foram penhorados para garantir a Execução Fiscal. Ainda segundo o despacho referido, o montante penhorado equivaleria a R\$ 5.041.004,41, tendo a empresa levantado o saldo remanescente de R\$ 5.101.289,12.

Cabe observar que a destinação desses depósitos só foi possível em razão do desfecho favorável da ação para a autora. Entretanto, não foi possível identificar a data do trânsito em julgado, o que autorizaria a reversão da provisão específica. Porém, considerando que o despacho noticiado data do ano de 2007, a manutenção da provisão ainda em 31/12/2008 parece ser inadequada.

No que se refere ainda à Execução Fiscal, o próprio mérito da ação parece ser complexo, uma vez que o débito referir-se-ia à insuficiência de depósitos judiciais apurada pela Fazenda Nacional nos autos da Medida Cautelar nº 89.002536-8, que tramita junto à 12ª Vara Federal do Distrito Federal. Ademais, conforme consta da sentença existiria, ainda, um processo administrativo pendente de julgamento, no qual se discutiria ainda as contribuições de 05/90 a 10/90 e 06/91 a 08/91.

Outro processo que suscita a existência de débito inscrito em dívida ativa e não evidenciado nas demonstrações financeiras é a Ação Anulatória de Débito nº 0006587-29.2008.4.03.6114, distribuída em 31 de outubro de 2008, sendo dado à

causa foi dado o valor de R\$ 755.512,20 (setecentos e cinquenta e cinco mil, quinhentos e doze reais e vinte centavos). Trata-se de ação que tem como objeto o IPI, não havendo indicação de provisão para contingências relacionada a tal tributo.

Com efeito, a conclusão de que se trata de débito inscrito em dívida ativa decorre do despacho do qual a empresa tomou ciência em 14/11/2008, segundo o qual o art. 38 da Lei de Execução Fiscal apenas permite a discussão judicial dessa dívida em ação anulatória do ato declarativo da dívida desde que precedida por depósito judicial. Referido despacho negou a apresentação de fiança bancária. Assim, a empresa efetuou depósito judicial, conforme despacho de 12/01/2009. Considerando-se que a empresa é de capital fechado, não nos foi possível aferir o registro desse depósito nas demonstrações financeiras de 31/12/2009.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A fase atual da Contabilidade no Brasil pode ser identificada como um processo ainda não consolidado de alinhamento com as normas internacionais de contabilidade. E tais normas, por sua vez, também não encerram as conversações para uma linguagem em busca da redução das suas diferenças. Exemplo desse estágio está na possibilidade de mudanças no IAS 37, como resultado da consulta pública terminada em 12 de abril de 2010 pelo IASB.

O IAS 37 foi recepcionado integralmente pela CVM e à Lei nº 11.638/2007 foi atribuída a determinação para que as normas por ela expedidas fossem elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade.

Não é a CVM, como instituição, que “cria” as normas. No contexto atual essa atribuição cabe ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que emitiu o Pronunciamento Técnico CPC 25, correlacionado às normas internacionais de contabilidade – IAS 37. Essa correlação, na prática, é uma tradução do original em inglês, mantendo-se até a mesma numeração dos itens, inclusive para os que foram eliminados no original.

No início do trabalho traçou-se um paralelo entre a origem da telenovela no Brasil e a de uma prática contábil mais moderna, identificando em ambas uma influência norte-americana e uma função comum: de servir com uma linguagem empresarial. Contudo, dessa função, a telenovela brasileira se distanciou, na medida em que adquiriu seu próprio vigor, convertendo-se, ela mesma, num produto.

Assim, enquanto a telenovela brasileira desenvolveu uma linguagem própria, a Contabilidade vem caminhando em direção a uma uniformidade mundial. E, como mencionado anteriormente, trata-se de uma fase ainda não consolidada.

Nesse contexto, a adoção do IAS 37, tal como ocorreu, causou e causa desconforto. Considerando que o processo de convergência tem como objetivo um aprimoramento do *disclosure* das demonstrações financeiras, e considerando-se ainda a relevância da figura do *stakeholder*, a questão tributária que no Brasil tem grande impacto, deveria ser melhor e especialmente tratada.

Porém, na esteira do CPC 25, não foram elaboradas normas complementares, a exemplo do que ocorreu com a NPC 22, que teve o seu alcance esclarecido pelo IBRACON, por meio da Interpretação Técnica nº 02/2006.

Da leitura do IAS 37 verifica-se a tradução inadequada de alguns termos, especialmente dos diretamente afetos à definição do que seja obrigação. Onde poderia ser “jurídico” traduziu-se como “legal”, além de se considerar como obrigação legal aquela que derive de outra ação da lei, tradução para *other operation of law*. Enfim, esse tipo de questão diz respeito a algo que extrapola as simples diferenças de tradução; diz respeito às diferenças de sistemas legais, de um lado o *code law* e de outro o *common law*.

Por si só essas diferenças podem causar algum tipo de conflito na interpretação, notadamente porque a Contabilidade Brasileira passou a exigir uma participação maior dos assessores jurídicos das Companhias, atribuindo-lhes até certa “responsabilidade” pela constituição ou não de uma provisão. Todavia, não se pode deixar de considerar as particularidades que formam o raciocínio dos assessores jurídicos, razão pela qual podem tornar-se sem utilidade instrumentos como a Carta de Circularização sugerida no anexo à NBCT 11.15, ou ainda a Árvore de Decisão, oferecida na Deliberação CVM nº 594/2009.

Com efeito, em matéria tributária, qualquer análise de risco, representa mero exercício subjetivo de interpretação de uma dada situação fática em relação à legislação, jurisprudência, e da própria experiência em situações idênticas ou análogas sobre a matéria, dentre outros parâmetros possíveis de serem utilizados nas circunstâncias.

Note-se que um dos aspectos pelos quais se analisa o registro ou mera divulgação de um passivo está na possibilidade de desembolso. Essa característica poderá deixar de ser relevante caso a proposta de alteração do IAS 37 seja acatada. De qualquer modo, a Carta de Circularização sugerida não aborda o aspecto do desembolso.

Assim, o que importa ressaltar é que se experimenta, na atualidade, alteração significativa no modo de se pensar a Contabilidade, que deverá se moldar a uma nova concepção, não mais focada a atender aos interesses do Fisco. Nesse cenário, os dois profissionais, o da Contabilidade e o do Direito, deverão se aproximar.

De certo modo, a concepção inicial deste trabalho lidou com essas duas áreas do conhecimento, objetivou estudar a suspensão da exigibilidade do crédito tributário sob um enfoque contábil e apresentar subsídios para que se estabelecesse um tratamento específico, de modo que as Demonstrações Financeiras pudessem

refletir tal situação, até mesmo diante do fato de que o Passivo representa, sobretudo, Exigibilidades.

Posteriormente elegeu-se a Dívida Ativa como tema, principalmente porque essa dívida tem como credor uma Entidade específica, qual seja, uma pessoa jurídica de direito público, razão pela qual foi proporcionada uma visita à Contabilidade Pública. E, ainda como objeto de estudo na Contabilidade, verificou-se que o que se entende como ato administrativo de inscrição em Dívida Ativa pode também ser entendido como um lançamento contábil.

Com efeito, colocou-se em destaque um tipo de exigibilidade à qual são atribuídas qualidades específicas, dentre as quais a certeza e liquidez, mas que também difere de outros tipos de exigibilidades porque pressupõe referir-se à dívida não satisfeita no prazo estabelecido.

Ocorre que o desenvolvimento do trabalho foi contemplado com muitas alterações no seu objeto de estudo, a começar pela revogação da norma que lhe dá nome. Entretanto, longe de significar limitações, as alterações proporcionaram um estudo mais aprofundado oferecendo subsídios para que fosse feita análise da necessidade de tratamento contábil específico, seja para os créditos tributários com exigibilidade suspensa, seja para os débitos inscritos em Dívida Ativa.

Assim, uma vez percorridos alguns conceitos sobre a Dívida Ativa, bem como sobre a regulamentação pretendida para as provisões e contingências passivas, caminhou-se em busca de evidências da conjugação desses conhecimentos nas Demonstrações Financeiras, onde não foi difícil perceber que débitos inscritos em Dívida Ativa foram tratados como provisão, inobstante a característica da inadimplência verificada na sua origem.

O trabalho procurou dar ênfase, ainda, a situações em que a existência da dívida resultou em restrições financeiras às Entidades, com impactos diretos para os acionistas. Nesse aspecto, considerando o *disclosure* perseguido pelas Demonstrações Financeiras, é de se cogitar que muitos acionistas apenas tomaram conhecimento da existência da dívida quando noticiada a penhora *on line* dos recursos necessários ao pagamento dos dividendos. Ou então, apenas quando a Entidade noticiou sua adesão ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009, o que no presente trabalho converteu-se, também, num interessante ponto de estudo, na medida em que algumas Companhias podem ter se aproveitado da reversão de provisões antes do cumprimento dos requisitos legais.

No Capítulo III foram apresentados casos em que as Entidades possuíam algum débito inscrito em Dívida Ativa e sua correspondência – ou não – nas Demonstrações Financeiras. Igualmente foram mostradas informações sobre os processos judiciais respectivos, sendo alguns desses bastante intrincados, caso da Eletropaulo, por exemplo.

De fato, quando se aborda a questão dos passivos de natureza tributária, não há como dissociá-los da existência de uma ação judicial, o que acaba por deslocar toda e qualquer decisão sobre esse tipo de passivo para o final da ação. De outro modo não se poderia entender o posicionamento do CPC de que não seria adequado definir indistintamente critérios de provisionamento com base exclusivamente no estágio em que se encontram as disputas judiciais ou administrativas.

Essa manifestação da Coordenadoria Técnica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis consta do Relatório da Audiência Pública a que foi submetida a minuta do CPC 25, e responde às sugestões de que execuções fiscais e débitos inscritos em dívida ativa fossem considerados como passivos da entidade.

Ora, pode-se então considerar que essa manifestação do CPC responde a uma parte da questão proposta neste estudo. E, novamente há a obrigação de reformulá-la, perseguindo dessa vez, o fundamento do entendimento do CPC.

Esse é um entendimento que deve ser revisto. Como vimos anteriormente a Dívida Ativa possui atributos que a transformam numa dívida diferente. É uma dívida não paga. Imagine-se a Fazenda Nacional sendo um credor a quem se circularizasse. Esta informaria que em nome da Entidade há um passivo, devidamente registrado na sua contabilidade como um ativo.

E a oportunidade para a revisão se vislumbra, na medida em que a matriz do CPC 25 – o IAS 37 – também está sendo revista.

SUGESTÕES PARA TRABALHOS FUTUROS

Sugere-se uma pesquisa sobre a composição da conta provisão para contingências, de modo que seja identificada a participação média de cada tipo de provisão, bem como a sua relação com outros itens das Demonstrações Financeiras, como faturamento, salários etc., de modo que, com isso, se possa subsidiar propostas de apresentação individualizada das provisões de acordo com sua natureza.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Luciano B. de. Natureza Jurídica da Inscrição em Dívida Ativa. In, **Cadernos de Direito Tributário**. São Paulo. Revista Direito dos Tribunais – RDT, vol. 15-16, 1981.

BALEEIRO, Aliomar. **Cinco aulas de finanças e política fiscal**. 2 ed. São Paulo: Bushatsky, 1975.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BLACK, Henry Campbel; GARNER, Bryan A. **Black's Law Dictionary**. 6ª ed. West Publishing Co, St. Paul, Minesota, 1990.

BORGES, Arnaldo. **O sujeito passivo da obrigação tributária**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**: Aplicado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a partir da elaboração e execução da lei orçamentária de 2009. Volume I Manual de Receita Nacional /Ministério da Fazenda, Secretaria do Tesouro Nacional, Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Orçamento Federal. – 1. ed. – Brasília : Secretaria do Tesouro Nacional, Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008.330 p.

_____. COORDENAÇÃO-GERAL DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO. **Nota de Esclarecimento**. Disponível em: http://www.conjur.com.br/2005-abr-13/procurador_esclarece_atuacao_procuradoria_fazenda. Acesso em 25 ago 2010.

CARVALHO, L. Nelson; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio Moraes da. **Contabilidade internacional**: aplicação das IFRS 2005. São Paulo: Atlas, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1985.

_____. **Curso de direito tributário**. 19 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação**: decadência e prescrição. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CUNHA, Leonardo José Carneiro da. **A Fazenda Pública em Juízo**. 3 ed. São Paulo: Dialética, 2005.

DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph. **Vocabulário Jurídico** / atualizadores: Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____. _____. 5ª ed Rio de Janeiro: Forense, 1978.

DICIONÁRIO ELETRÔNICO HOUAISS, Versão 3.0. Servidor: EasyShare/RapidShare. Desenvolvedor: FL GAMA DESIGN Ltda. Tamanho: 37.0 MB. Formato: Rar/Isso. Idioma: Português, 2009.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. São Paulo: Saraiva, 1998.

ECO, Umberto. **Quase a mesma coisa**. Rio de Janeiro: Record, 2007.

EPSTEIN, Barry J.; NACH, Ralph; BRAGG, Steven M. *Wiley GAAP 2009 Interpretation and Application of GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES*. John Wiley & Sons, Inc. Hoboken, New Jersey, 2008.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Manual de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras**. São Paulo: Atlas, 2009.

FONSECA, Alessandro Amadeu da. A tributação da renda e sua correlação com os Princípios Contábeis Geralmente Aceitos. In: **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. Coord. Roberto Quiroga Mosquera, Alessandro Broedel Lopes. São Paulo: Dialética, 2010.

FREITAS, Vladimir Passos de (Org.). **Código tributário nacional comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004.

GOUVEIA, Marly Miloca da Câmara. **Ato administrativo e regime jurídico da inscrição em dívida ativa**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC/SP, 2005.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da Contabilidade**. Trad. Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2009.

IASB. *Measurement of Liabilities in IAS 37 (Limited re-exposure of proposed amendment to IAS 37) – Comments to be received by 12 April 2010*. Disponível em: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/6FF9E7E5-2129-451B-B591-5A8911AF8BB5/0/EDIA37Liabilities0110.pdf>. Acesso em 7 ago 2010.

IASB. *Exposure draft of proposed amendments to IAS 37 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, IAS 19 – Employee Benefits – Comments to be received by 28 October 2005*. Disponível em: <http://www.ifrs.org/NR/rdonlyres/1CFBC1A8-50F1-4BF3-9A33-579F849560C8/0/EDAmendstolIAS37.pdf>. Acesso em 14 ago 2010.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexsandro Broedel. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2000.

LACOMBE, Francisco José Masset. **Dicionário de negócios**: mais de 6.000 termos em inglês e português. São Paulo: Saraiva, 2009.

LEÃES, Luis Gastão Paes de Barros. O conceito de 'security' no direito norte-americano e o conceito análogo no direito brasileiro. In. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**, n.º 14, Ano XIII, São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1974.

LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. A norma antielisão e outras alterações no CTN. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 6, n. 53, jan. 2002. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2558>. Acesso em 23 fev. 2010.

_____. **Curso de direito tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). **Comentários ao código tributário nacional (arts. 96 a 218)**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

MING, Celso. Milhagem: ativo ou passivo? **O Estado de S. Paulo**. São Paulo, 2006.

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2009. Disponível em: <http://www.fazenda.gov.br/institucional/historico>. Acesso em : 22 jun. 2009.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Dívida Ativa**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e proventos de qualquer natureza**: o imposto e o conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Receitas públicas originárias**. São Paulo: Malheiros Editores, 1994.

ORTIZ, Renato; BORELLI, Sílvia Helena Simões; RAMOS, José Mário Ortiz. **Telenovela: história e produção**. São Paulo: Brasiliense, 1991.

PACHECO, José da Silva. **Comentários à lei de execução fiscal: Lei n. 6.830, de 22-9-1980**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

PLANO ESTRATÉGICO 2005-2007 [da] Comissão de Valores Mobiliários. Rio de Janeiro, 2004

POHLMANN, Marcelo Coletto. **Tributação e política tributária: uma abordagem interdisciplinar**. São Paulo: Atlas, 2006.

PORCHAT, Décio. **Suspensão do Crédito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

RELATÓRIO DE GESTÃO 2007 [da] Comissão de Valores Mobiliários. Rio de Janeiro, 2008.

RENCK, Renato Romeu. **Critérios constitucionais de apuração da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica: uma proposta de interpretação sistemático-material**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo: PUC/SP, 1999.

_____. **Imposto de renda da pessoa jurídica: critérios constitucionais de apuração da base de cálculo: uma proposta de interpretação sistemática do Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SADDI, Jairo. **Crédito e Judiciário no Brasil: uma análise de Direito & Economia**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SANTOS, José Luiz dos; SCHMIDT, Paulo; FERNANDES, Luciane Alves. **Introdução à Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2006.

SOUZA, Gelson Amaro de. **Efeitos da sentença que julga os embargos à execução**. São Paulo: MP Editora, 2007.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **O contrato e seus princípios**. Rio de Janeiro: Aide Ed. 1993

_____. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 3. ed., rev. São Paulo: Saraiva, 1993.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

VIEIRA, Maria Leonor Leite. **A suspensão da exigibilidade do crédito tributário**. São Paulo: Dialética, 1997.

VOGT, Carlos. **Ações afirmativas e políticas de afirmação do negro no Brasil**. Com Ciência (O Brasil Negro), SBPC/Labjor, 2003. Disponível em: <http://www.comciencia.br/reportagens/negros/01.shtml>. > Acesso em: 10 ago 2010

WEFFORT, Elionor Farah Jreige. **O Brasil e a harmonização contábil internacional: influências dos sistemas jurídico e educacional, da cultura e do mercado**. São Paulo: Atlas, 2005.

ZYLBERSZTAJN, Decio; SZTAJN, Rachel (Org.). **Direito & Economia**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

GLOSSÁRIO

AÇÃO DECLARATÓRIA. É a que visa obter imediata declaração da existência ou da inexistência de uma relação jurídica, da autenticidade ou falsidade de um documento ou, excepcionalmente, da ocorrência ou não de uma situação fática, solucionando a dúvida em que se encontram os litigantes, tornando certo o que estava incerto. Não tem por princípio pedir ou exigir qualquer prestação de coisa ou de fato.

AÇÃO DE CONSIGNAÇÃO EM PAGAMENTO. É um meio especial de pagamento por parte do contribuinte não somente no caso de o Fisco se recusar a receber o crédito, subordinar o pagamento do tributo à quitação de um outro, ao pagamento de alguma multa ou penalidade, ao cumprimento de uma obrigação acessória ou de alguma exigência administrativa não fundada em lei, mas também se mais de uma pessoa jurídica de direito público exigir tributo idêntico sobre o mesmo fato gerador.

AÇÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO. É a intentada, independentemente de protesto, pelo contribuinte que tem direito à restituição, total ou parcial, de tributo pago indevidamente, por inexistir causa necessária que legitimasse a sua cobrança.

ANTECIPAÇÃO DA TUTELA. Novidade em nosso direito, a antecipação de tutela introduziu, no CPC, os princípios da verossimilhança, da prova inequívoca e do perigo de irreversibilidade (a nova redação do art. 273 decorre da Lei nº 8.952, de 13.12.94). Os incisos I e II cuidam das condições de concessão da medida, que não se confunde com, nem prejudica, as tutelas cautelares, previstas nos arts. 796 a 889 do CPC. *Verossimilhança*, em esforço propedêutico, que se quadre com o espírito do legislador, é a aparência de verdade, o razoável, alcançando, em interpretação *lato sensu*, o próprio *fumus bonis iuris* e, principalmente, o *periculum in mora*. *Prova inequívoca* é aquela clara, evidente, que apresenta grau de convencimento tal que a seu respeito não se possa levantar dúvida razoável, equivalendo, em última análise, à verossimilhança da alegação, mormente no tocante ao direito subjetivo que a parte queira preservar. Assim, pode-se ter como *verossímil* o receio de dano grave que decorra de fato objetivamente demonstrável e não de simples receio subjetivo da parte. O mesmo critério de verossimilhança aplica-se à aferição do abuso do direito de defesa. E como *prova inequívoca* do direito requerente, deve-se ter aquela que lhe asseguraria sentença de mérito favorável, caso tivesse a causa de ser julgada no momento da apreciação do pedido de medida liminar autorizada pelo novo art. 273. Por se tratar de antecipação de tutela satisfativa da pretensão de mérito, exige-se, quanto ao direito subjetivo do litigante, prova mais robusta do que o mero *fumus boni iuris* das medidas cautelares (não satisfativas). O fundado receio de dano e o abuso do direito de defesa são requisitos alternativos e não cumulativos, para o efeito de concessão da liminar de tutela de mérito. Por subordinar-se aos princípios da execução provisória, a antecipação de tutela não permite transferência de domínio do bem litigioso nem levantamento de dinheiro sem caução. O pedido de antecipação de tutela poderá ser requerido com a inicial, ou, havendo comprovada necessidade, após a propositura da ação. O perigo de irreversibilidade, previsto no § 2º, não será do provimento, mas das consequências do fato. A tutela antecipada poderá ser revogada ou modificada, a qualquer tempo, desde que a pedido da parte.

A Lei nº 9.494, de 10.09.97, disciplinou a aplicação da tutela antecipada contra a Fazenda Pública.

AUTOLANÇAMENTO. Ocorre quando o próprio contribuinte se encarrega da apuração do montante de sua obrigação tributária, lançando-a junto à repartição competente, efetuando o pagamento sem que haja prévio exame desta extinguindo o crédito tributário desde que haja ulterior homologação do lançamento por aquela repartição.

CONSUETUDINÁRIO. Aquilo que se funda nos costumes, e é aceito, espontaneamente, por todos, por ter sido gradativamente criado pelo longo uso. Diz-se do direito que advém da praxe, dos usos e costumes e da tradição.

CONVOLAÇÃO. Passagem de uma situação jurídica para outra, seja alusiva a direito pessoal ou real; por exemplo, com o casamento, passa-se do estado de solteiro para o de casado.

DISCLOSURE. Palavra de língua inglesa também usada nos meios financeiros em português para significar a divulgação ao público de uma informação sobre as operações, resultados e decisões de uma empresa, possibilitando decisões conscientes pelos investidores.

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. Constituem um meio para que o executado possa impedir a execução coativa tributária, fundada na certidão da dívida ativa (título executivo extrajudicial), assim que receber a intimação da penhora.

EXCEÇÃO DE PREECUTIVIDADE. É a defesa apresentada em sede de execução, visando desconstituí-la mediante arguição de que o título exequendo não oferece os requisitos necessários para tal, como, por exemplo, no que se refere a sua prescrição, iliquidez, inexigibilidade ou incerteza. Há entendimentos doutrinários no sentido de que a exceção de pré-executividade não é possível em nosso Direito, em face da previsão da lei processual de que a defesa na execução somente tem sede nos embargos após a garantia do juízo. No entanto, a jurisprudência já inclina, com certa facilidade, no sentido de admitir a execução de preexecutividade sobre temas que não exijam a dilação probatória, isto é, a produção de provas, o que seria impossível pelo caráter incidental da arguição. (nsf)

EXECUÇÃO FISCAL. Denominação especial que se dá à ação, de que se utiliza a *Fazenda Pública* para cobrar, judicialmente, as suas *dívidas ativas*. É ação análoga à *ação executiva*, iniciando-se, também, pela citação do réu devedor para que pague imediatamente ou ofereça bens à penhora, a fim de que, por ela, se processe a *fase executória* da ação. Para efeito de *execução fiscal*, segundo princípio legal, necessário que a dívida se considere *líquida* e *certa*, portanto exigível *executivamente*.

EXEQUIBILIDADE. É a qualidade de *exequível* dada às sentenças ou aos títulos líquidos e certos, a fim de que possam ser objeto de execução ou de ação executiva. A exequibilidade traz o sentido de *exigibilidade judicial*, ou seja, o direito de exigir pela execução o que pertence ao credor. A exequibilidade assenta na *liquidez do título*, quando a ele se atribui ação executiva, ou na *liquidez da sentença*, que

passou em julgado.

EXIGIBILIDADE. Na linguagem jurídica em geral, é: a) a qualidade de exigível; b) aquilo que pode ser exigido em razão de lei ou contrato; c) o que pode ser requerido em juízo; d) exeqüibilidade das obrigações vencidas, líquidas e certas.

EXPROPRIAÇÃO. Derivado de *expropriare* (ex-propriar), quer significar a ação e efeito de ser um proprietário privado de sua propriedade. Possui sentido mais amplo que desapropriação, visto que tanto significa a venda forçada que o proprietário faz de sua propriedade para benefício ou utilidade pública, como quer dizer o ato pelo qual é a pessoa, por ação intentada em juízo, desapropriada de sua propriedade.

INADIMPLEMENTO. Oposto a *adimplemento*, quer significar juridicamente o *não cumprimento* ou a *não satisfação* daquilo a que se está obrigado, dentro do prazo convenicionado ou contratual. Também se diz inadimplência. Juridicamente, o *implemento da condição* têm efeito diverso do *inadimplemento da obrigação* ou *do contrato*. O implemento da condição pode acarretar a resolução ou extinção da obrigação. O inadimplemento da obrigação não libera o devedor de seu cumprimento. Ao contrário, pode trazer em resultado a agravação de encargos, pois lhe podem ser exigidas certas compensações, como sejam, juros de mora e multas contratuais. Vulgarmente, é o *não pagamento da dívida*.

JURISDICIZAÇÃO. Extensão do direito e dos processos jurídicos a um número crescente de campos da vida econômica e social. Um processo pode ser descrito como jurisdicionado na medida em que ele é objeto de modos de criação ou aplicação de regras, ou ainda de modos de resolução dos conflitos, semelhantes aos processos que fluem no interior do sistema jurídico.

PENHORA ON LINE. Penhora *on line* é o ato da execução que se realiza através de meios eletrônicos, em caráter excepcional, cumprindo-se a determinação judicial de constrição executiva pelos sistemas informatizados que controlam os ativos financeiros como, por exemplo, os valores encontrados nas contas bancárias. (nsf)

RECURSO DE APELAÇÃO. Termo originado do latim *appellatio*, que é utilizado no mesmo sentido originário: *recurso interposto de juiz inferior para superior*. Mantém, ainda, a apelação a mesma significação: designa um dos recursos de que se pode utilizar a pessoa prejudicada pela sentença, a fim de que, subindo a ação à superior instância, e, conhecendo esta de seu mérito, pronuncie uma *nova sentença*, confirmando ou modificando, a que se proferiu na jurisdição de grau inferior. Por essa forma, recorrida a sentença por meio da *apelação*, o pronunciamento que sobre ela se fizer será, evidentemente, a *nova sentença da causa*, mesmo que, confirmando-a, a autoridade superior use das expressões - *confirmada a sentença apelada*, ou, se a repele, as de - *rejeita a sentença apelada*. A *sentença da apelação*, quando pronunciada, é que vai servir de base à execução da sentença apelada. A regra no CPC é que cabe apelação de sentença (art. 513), decisão que põe termo ao processo, com ou sem julgamento do mérito (arts. 267 e 269). A apelação, em regra, é recebida nos efeitos *devolutivo* e *suspensivo*. E só excepcionalmente em um só efeito. Em qualquer hipótese, a apelação é recebida no efeito *devolutivo*, porque a sua interposição leva ao conhecimento do tribunal superior toda a matéria contida na demanda. Este é o sentido de *devolver* à superior

instância o conhecimento da causa, isto é, de todas as suas questões. O efeito *suspensivo* é aquele que faz sustar o andamento da ação. E, assim, a execução da sentença não se prossegue, enquanto não é julgado o recurso. Mesmo que se autorize, excepcionalmente, a execução, enquanto pendente o recurso, esta (execução) *será tida como provisória*. A apelação tem prazo certo para sua interposição. E, se a parte litigante não a interpõe no prazo regulamentar, entende-se que renunciou a ela. A lei processual marca normas para que se efetive o pedido de apelação. Por ela, entre nós, o prazo é de 15 dias, para as partes litigantes, tanto para interpor quanto para responder (CPC, art. 508). Recebida à apelação, nos dois efeitos, nada pode o juiz inovar na causa, até que se pronuncie o juiz da apelação.

SOBRESTADO. Interrompido, paralisado, suspenso.

STAKEHOLDER. Palavra da língua inglesa, usada em português, que significa todas as pessoas físicas ou jurídicas que são direta ou indiretamente afetadas pelas atividades da organização e que também exercem sobre ela alguma influência, tais como: empregados, clientes, fornecedores, credores, proprietários e outros que têm alguma ligação com a organização ou são afetadas por suas atividades. Tem sido usada a expressão grupos de interesse para designar *stakeholder*.

ANEXOS

ANEXO I – Decreto nº 41, de 20 de fevereiro de 1840.

“DECRETO N. 41 – de 20 de Fevereiro de 1840.

Ordenando que do princípio do anno financeiro seguinte em diante a contabilidade do Thesouro, Thesourarias, e mais Repartições de recebimento e despeza, seja estabelecida por exercício, e não por anno, como até agora.

O Regente, em Nome do Imperador o Senhor D. Pedro Segundo, Há por bem Determinar o seguinte.

Art. 1º Do principio do anno financeiro de 1840 a 1841 os balanços e contas do Thesouro, Thesourarias, e mais Repartições e recebimento e despeza, serão organisadas por exercício, e não por gestão, como até agora.

Art. 2º Entender-se-há por um exercício o tempo a que são affectos os créditos abertos por uma Lei de Orçamento, e que se prolonga desde o 1º de Julho de cada anno até o ultimo de Junho do anno seguinte.

Art. 3º São pertencentes a um exercício sómente as operações relativas aos serviços feitos, e aos direitos adquiridos ao Estado, e a seus credores dentro do anno, que dá seu nome ao exercício.

Art. 4º Cada exercício tomará seu nome do anno regido pela Lei, que nelle se executar; e terá seu jogo distincto, e particular de livros, onde serão exclusivamente assentadas todas as transacções de receita e despeza, que lhe forem pertencentes.

Art. 5º No fim do anno do exercício proceder-se-há no Thesouro, e Thesourarias ao Balanço das operações até então effectuadas; e de todos os Balanços parciaes do Império se organisará o geral, que deve ser presente á Assembléa no tempo, e fórma marcada nas Leis.

Art. 6º Este Balanço será considerado provisório, e por isso continuarão por mais seis mezes abertos os créditos, e os livros do exercício, tanto para complemento das operações relativas á cobrança do resto da receita, liquidação, e pagamento do resto da despeza, como para a competente escripturação.

Art. 7º Dentro deste tempo nenhum outro serviço, que não sejam os que ficão referidos no artigo anterior, poderá continuar em virtude da mesma Lei, cujo anno tiver acabado, salvo se lhe estiverem applicados créditos, e fundos especiaes, porque neste caso não terão interrupção sem Lei ou ordem superior, que assim o determine.

Art. 8º Findos porém os seis mezes acima, será o exercício definitivamente encerrado, fechando-se todas as contas escripturadas em seus livros, verificando-se os Saldos em Caixa, suas espécies, restos a arrecadar, ou a pagar, e lavrando-se de tudo termos, com declaração nominal de todos os credores.

Art. 9º Os Saldos, e livros das Repartições subalternas, serão logo remetidos na Corte ao Thesouro, e nas Províncias ás Thesourarias respectivas, mandando porém estas áquelle copias dos termos lavrados em seus livros e nos livros que receber.

Art. 10. Todos estes Saldos, assim como os restos a arrecadar do exercício findo, serão transportados para aquelle, que então estiver em andamento, ou para pagamento do seu atrazado passivo, ou para augmento dos recursos, que por ventura falem no corrente, debitando-se as espécies, e creditando-se a conta de – Exercícios findos.

Art. 11. Todos os créditos que não tiverem sido empregados em pagamentos effectivos do exercício findo, ficarão definitivamente annullados, com differença porém que, os que não tiverem sido empregados em consequencia de economias sobre os serviços, ou porque estes exigissem menos do que importavão aquelles, não passarão para outro exercício; e os que forem realmente empregados, mas não pagos por falta de fundos, ou porque os credores não procurassem seu embolso, ou por qualquer outra razão, assim como aquelles a que estiverem destinados fundos especiaes, serão transportados para o exercício seguinte.

Art. 12. Não obstante esse transporte, não se poderá fazer pagamento algum no Thesouro, e Thesourarias por conta do exercício anterior sem nova ordem do Ministro competente, e autorisação do Tribunal.

Art. 13. Essas ordens e autorisações de pagamento não terão vigor por mais de um anno, fino o qual deverão ser reformadas, e assim por diante até a época da prescripção, em que ficarão definitivamente annulladas.

Art. 14. Antes de serem approvadas pelo Corpo Legislativo as contas Ministeriaes, serão as ordens acima cumpridas pelos fundos do exercício corrente até a importância dos créditos, e fundos transportados; e depois de approvadas as mesmas contas até a importância designadas na Lei, que as appovar. As ordens que excederem os créditos ou fundos transportados, ou a reserva da Lei das contas, só serão mandadas pagar pelo Tribunal por meio de um credito supplementar, regularmente pedido.

Art. 15. A importância dos pagamentos effectuados dentro de cada anno a credores do exercício ou exercícios findos será levada ao debito da conta de – Exercícios findos; - e debaixo desta rubrica pedir-se-há em todas as futuras Leis de orçamento para cada Ministério um credito sem quantia definida, que será comprehendido no balanço entre os créditos Legislativos com sua despeza própria.

Art. 16. Depois do encerramento proceder-se-há ao Balanço, e conta definitiva do exercício; a do Thesouro deverá ficar prompta, e a das Thesourarias remetter-se a elle até o fim dos seis mezes seguintes, para organização do Balanço, e conta geral definitiva do exercício, que depois de examinada pelo Tribunal será com suas observações apresentada ás Câmaras na segunda Sessão, que tiver lugar depois do dito encerramento.

Art. 17. Este Balanço, ou conta geral do exercício, comprehenderá não só toda a receita, e despeza realizada, e por realizar por conta do exercício, exactamente comparada em cada um de seus artigos com os correspondentes da Lei de orçamento, como também um quadro especial que apresente para cada um dos exercicios findos os créditos annullados, ou transportados, as dividas que fizerão objecto de créditos complementares, e finalmente os pagamentos effectuados por conta até o termo da prescripção.

Art. 18. Se acaso em um exercício houver despezas urgentes a fazer para as quaes não haja sufficiente receita própria, o Tribunal do Thesouro, ou Theosurarias poderão resolver um supprimento pelo saldo, ou fundos dos annos, ou exercícios anteriores. Esse supprimento será restituído pelos fundos do exercício, que o receber, logo que hajão meios para isso, ou por credito complementar, que será pedido na primeira occasião.

Art. 19. Tudo quando fica disposto acerca do Balanço provisório, encerramento, e Balanço definitivo do exercício, é extensivo, no que lhe for applicavel, ao anno financeiro corrente de 1839 a 1840, com differença porém que todas as operações depois do encerramento, e transporte dos saldos e resto activo, e passivo no mez de Dezembro serão levadas ao debito, e credito da conta de – Annos anteriores.

Art. 20. Não estando expressamente revogado o Capitulo 209 das Ordenações de Fazenda de 17 de Outubro de 1516, será elle guardado em suas partes a respeito das dividas passivas do Estado, que tiverem mais de cinco annos, contados da abertura do exercicio a que pertencerem, salvo tão sómente aquellas que dessa regra exceptuar a Assembléa Geral Legislativa.

Manoel Alves Branco, do Conselho do Mesmo Augusto Senhor, Senador do Império, Ministro e Secretario de Estado dos Negócios da Fazenda, e Presidente do Tribunal do Thesouro Publico Nacional, assim o tenha entendido, e faça executar com os despachos necessários. Palácio do Rio de Janeiro em vinte de Fevereiro de mil oitocentos e quarenta, décimo nono da Independência e do Império.

ANEXO II – Nota de esclarecimento – Coordenação-geral da Dívida Ativa da União

NOTA DE ESCLARECIMENTO

COORDENAÇÃO-GERAL DA DÍVIDA ATIVA DA UNIÃO

Alguns questionamentos têm surgido, inclusive em artigos publicados nesta respeitável revista, sobre o tempo despendido na análise de alegações de pagamentos anteriores à inscrição em dívida ativa (“envelopamento”) pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional –PGFN. Em razão disto, a Coordenação-Geral da Dívida Ativa da União entende pertinente prestar os seguintes esclarecimentos.

Como é do conhecimento de todos, a PGFN é o órgão incumbido da inscrição em dívida ativa e da cobrança dos créditos fiscais da União. Para tanto, recebe de diversos órgãos da Administração Pública processos referentes a débitos não quitados. Da Secretaria da Receita Federal advêm mais de 90% das inscrições em dívida ativa, sendo que, destas, também mais de 90% foram objeto de declaração do contribuinte (Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, principalmente).

A declaração entregue pelo sujeito passivo submete-se a procedimento denominado “auditoria interna”, pelo qual a Secretaria da Receita Federal – SRF confirma a veracidade das informações prestadas, cruzando-as com dados disponíveis em seus sistemas.

No campo “pagamento”, o contribuinte deve informar todos os DARFs que se refiram ao período abrangido pela DCTF. A partir daí, a SRF busca a confirmação da existência daquele pagamento, confrontando as informações prestadas pelo sujeito passivo com os dados contidos nos sistemas que controlam a arrecadação.

Desse modo, um pagamento erroneamente indicado pelo sujeito passivo (v.g., erro na digitação do código do tributo ou do período de apuração) acaba por inviabilizar sua localização pelo sistema informatizado e a conseqüente alocação ao débito. Encerrada a auditoria interna, a Secretaria da Receita Federal encaminha os débitos declarados e não pagos para a PGFN, para que esta realize a inscrição em dívida ativa.

Nesse passo, cumpre esclarecer que, toda vez que o sujeito passivo alegue a existência de pagamento anterior à inscrição, caberá à PGFN enviar a alegação e a documentação que a comprova ao órgão competente, notadamente a SRF, por ser esta a responsável pela administração da maior parte dos tributos. Vale destacar que a PGFN não poderia avaliar a veracidade do pagamento, pois o DARF é administrado pela Secretaria da Receita Federal, nem tampouco atestar que este não tenha sido utilizado para a quitação de outro débito (art.163 do CTN).

Diante do enorme universo de contribuintes que entregam declaração e, ainda, da multiplicidade de tributos por ela abrangidos, não é difícil imaginar que a quantidade de erros nas informações pode ser significativa. Nalgumas localidades, sobretudo as que possuem um grande número de empresas, os órgãos da administração tributária tiveram dificuldades em lidar com a expressiva demanda referente a alegações de pagamentos anteriores à inscrição, não alocados por conta de erros na declaração prestada pelo próprio contribuinte. Isto porque, em caso de erro na declaração, o procedimento eletrônico não pode mais ser utilizado, sendo necessária análise e intervenção manual por parte de servidor da SRF.

Sensíveis a este problema, a PGFN e a SRF buscaram medidas administrativas e legislativas para minorá-los, dentre as quais:

- Os sistemas informatizados passaram a utilizar critérios mais flexíveis para a alocação de pagamentos, corrigindo os erros dos contribuintes que mais se repetem no preenchimento da DCTF;
- Em decorrência de proposição originária da PGFN, foi incluído na Lei n.º 11.051, de 2004, o art.13, que autoriza a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa nos casos em que o sujeito passivo comprove que protocolou pedido de revisão fundado em alegação de pagamento integral,

anterior à inscrição, que esteja sob análise há mais de 30 dias;

- Em São Paulo, unidade mais afetada, a SRF deslocou diversos servidores para o setor de análise dos pedidos de revisão, diminuindo, sobremaneira, a demora na apreciação de tais alegações.

Além destas medidas, diretamente relacionadas ao tema aqui abordado, a PGFN buscou a aprovação de uma série de dispositivos que visam desafogar o Judiciário, racionalizar a cobrança da dívida ativa e beneficiar os contribuintes, tais como:

- a possibilidade de parcelamento de débitos inscritos em dívida ativa da União (art.21 da Lei n.º 11.033, de 2004);

- não contestação de ações que versem sobre matérias para as quais já havia dispensa de recurso (art.21 da Lei n.º 11.033, de 2004);

- possibilidade de reconhecimento de ofício da prescrição intercorrente (art.6º da Lei n.º 11.051, de 2004).

Por todo o exposto, verifica-se o compromisso da administração tributária federal, por intermédio da PGFN e da SRF, não só com a arrecadação, fonte dos recursos públicos e principal meio de se realizar Justiça Fiscal e Social, mas também com a prestação de serviço de qualidade e o respeito aos direitos dos administrados.

Brasília, 13 de abril de 2005.

Gustavo Caldas Guimarães de Campos

Procurador da Fazenda Nacional

Coordenador-Geral da Dívida Ativa da União

ANEXO III – NBCT 11.15 – Contingências

NBCT 11.15 – CONTINGÊNCIAS

(...)

11.15.2.2 – O Auditor deve pedir à administração do cliente para preparar carta de solicitação de confirmação de dados (circularização) aos consultores jurídicos encarregados dos processos e litígios em andamento, para que o auditor a encaminhe a esses como forma de obter e evidenciar o julgamento desses profissionais acerca do grau da probabilidade de um resultado favorável ou desfavorável e do montante envolvido. Caso considere necessário, o Auditor, baseado nas informações obtidas dos consultores jurídicos, tendo em vista eventuais incertezas e relevância do assunto, deve solicitar à administração a opinião de outro consultor jurídico independente.

(...)

11.15.3 – CIRCULARIZAÇÃO DOS CONSULTORES JURÍDICOS

11.15.3.1 – A circularização dos consultores jurídicos é uma forma de o auditor obter confirmação independente das informações fornecidas pela administração referentes a situações relacionadas a litígios, pedidos de indenização ou questões tributárias. As respostas recebidas do departamento jurídico da entidade, ou de seus consultores internos, quando estes não forem os patronos das causas, mas as acompanham, servem de evidência para o auditor avaliar se a administração adotou os procedimentos adequados para a contabilização e/ou divulgação dos passivos não-registrados e/ou das contingências (ativas ou passivas). No entanto, essas respostas não devem ser consideradas como evidências definitivas ou substitutas, no caso da recusa dos consultores jurídicos externos em responder ao pedido, principalmente, se formalizada. Quando advogados internos (ou o departamento competente) forem os patronos da causa, todavia, é adequado que respondam às cartas referidas no parágrafo seguinte.

11.15.3.2. A extensão da seleção dos consultores jurídicos a serem circularizados depende do julgamento do Auditor, que deve levar em consideração sua avaliação da estrutura de controles internos mantida pela entidade auditada para identificar, avaliar, contabilizar e/ou divulgar questões relativas a contingências, bem como a natureza e a relevância dos assuntos envolvidos. Por exemplo, o Auditor pode aplicar técnicas de amostragem (incluindo estratificação) na seleção dos consultores a serem circularizados que estejam envolvidos com grande volume de questões, de natureza similar e de pequeno valor individual.

11.15.3.3. Os assuntos que devem ser abordados em uma carta de circularização de consultores jurídicos, conforme modelos sugeridos nos anexos a esta norma, incluem, mas não se limitam ao seguinte:

a) identificação da entidade, inclusive controladas, quando aplicável, e a data das Demonstrações Contábeis sob auditoria;

b) pedido da administração para que o consultor jurídico prepare a relação das questões em andamento com as quais o consultor jurídico esteve ou está envolvido, contendo as seguintes informações:

I - descrição da natureza do assunto, o progresso do caso até a data da resposta e, conforme aplicável, as ações que se pretende adotar para o caso;

II - avaliação da probabilidade de perda da questão, classificada entre provável, possível, ou remota e uma estimativa, caso seja praticável de ser efetuada, do valor e outras eventuais conseqüências da perda potencial, incluindo uma estimativa dos honorários profissionais a serem cobrados pelo consultor jurídico;

III - identificação da natureza e das razões para qualquer limitação na sua resposta.

c) em circunstâncias especiais, o Auditor pode complementar a resposta para assuntos cobertos na carta de circularização em uma reunião que ofereça oportunidade para discussões e explicações mais detalhadas que uma resposta escrita. Uma reunião pode ser apropriada quando a avaliação da necessidade de contabilização de provisão ou divulgação de uma contingência envolva interpretações da legislação, existência de informações divergentes ou outros fatos de julgamento complexo. O Auditor deve documentar as conclusões alcançadas relativas à necessidade de contabilização de provisão ou divulgação de contingências e considerar a solicitação da concordância dos consultores jurídicos para as conclusões.

(...)

11.15.4. LIMITAÇÕES NA EXTENSÃO DA RESPOSTA DO CONSULTOR JURÍDICO

(...)

11.15.4.2. A recusa de um consultor jurídico em fornecer a informação solicitada, por meio de circularização ou em reunião (veja parágrafos 11.15.3.3. e 11.15.3.4.), ou a ausência de opinião de outro consultor jurídico independente nas condições consideradas necessárias (veja parágrafo 11.15.2.2.) é uma limitação na extensão da auditoria suficiente para impedir a emissão de um parecer sem ressalvas, conforme definido na norma sobre Parecer dos Auditores Independentes sobre as Demonstrações Contábeis.

11.15.4.3. A recusa do consultor jurídico em responder deve ser distinguida de outras limitações na resposta de um consultor jurídico discutidas no item 11.15.5 desta norma. Em tais circunstâncias, o Auditor deve exercer seu julgamento profissional para determinar se procedimentos alternativos adequados podem ser aplicados para atender aos requerimentos desta norma.

11.15.5. OUTRAS LIMITAÇÕES NA RESPOSTA DE UM CONSULTOR JURÍDICO

11.15.5.1. Um consultor jurídico pode não concluir quanto à probabilidade de resultado desfavorável de uma contingência ou quanto ao valor e outras eventuais conseqüências da perda potencial, por causa de incertezas inerentes.

11.15.5.2. Fatores que influenciam a probabilidade de um resultado desfavorável, às vezes, podem não ser da competência ou do conhecimento do consultor jurídico, por exemplo:

- a) a experiência da entidade em contingência semelhante;
- b) as experiências de outras entidades podem não ser aplicáveis ou não estarem disponíveis;
- c) o valor e as outras eventuais conseqüências da possível perda, freqüentemente, podem variar amplamente em fases diferentes de um processo, impedindo o consultor jurídico de concluir sobre esse valor ou sobre outras eventuais conseqüências da perda;
- d) a inexistência de jurisprudência sobre o assunto.

Em tais circunstâncias, o Auditor pode concluir que as Demonstrações Contábeis estão afetadas por uma incerteza relativa ao resultado de um evento futuro que não é suscetível de ser, razoavelmente, estimado.

11.15.6. JULGAMENTO DO AUDITOR

(...)

ANEXO IV – ENTENDIMENTO DO IBRACON ACERCA DAS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS.

“(a) A administração de uma entidade entende que uma determinada lei federal, que alterou a alíquota de um tributo ou introduziu um novo tributo, é inconstitucional. Por conta desse entendimento, ela, por intermédio de seus advogados, entrou com uma ação alegando a inconstitucionalidade da lei. Nesse caso, existe uma obrigação legal a pagar à União. Assim, a obrigação legal deve estar registrada, inclusive juros e outros encargos, se aplicável, pois estes últimos têm a característica de uma provisão derivada de apropriações por competência. Trata-se de uma obrigação legal e não de uma provisão ou de uma contingência passiva, considerando os conceitos da NPC.

Em uma etapa posterior, o advogado comunica que a ação foi julgada procedente em determinada instância. Mesmo que haja uma tendência de ganho, e ainda que o advogado julgue como provável o ganho de causa em definitivo, pelo fato de que ainda cabe recurso por parte do credor (a União), a situação não é ainda considerada praticamente certa, e, portanto, o ganho não deve ser registrado. É de se ressaltar que a situação avaliada é de uma contingência ativa, e não de uma contingência passiva a ser revertida, pois o passivo, como dito no item anterior, é uma obrigação legal e não uma provisão ou uma contingência passiva.”

(b) Nas circunstâncias de processos ainda não julgados definitivamente, em que a entidade discute a recuperação de tributos, supostamente pagos a maior, mas nos estritos termos da lei em discussão, e obtém liminar permitindo compensar aqueles valores com outros tributos, a entidade não deverá registrar o ganho contingente, amparada nessa liminar.

Isso porque a liminar é um instrumento provisório, e, portanto, a realização do ganho não é definitiva. Nesses casos, a Entidade irá proceder à compensação do ponto de vista financeiro; todavia, o tributo compensado deverá ainda figurar como obrigação legal até o desfecho final da causa. Como sua liquidação também é provisória, se o desfecho for desfavorável à entidade, esta deverá recolher o tributo anteriormente compensado com os acréscimos legais, conforme aplicável.

(c) Ao obter decisão final favorável sobre um ganho contingente, a entidade deverá observar o momento adequado para o seu reconhecimento contábil. Não havendo mais possibilidades de recursos da parte contrária, o risco da não-realização do ganho contingente é considerado “remoto”, e, portanto, a entidade deve reconhecer contabilmente o ganho quando a decisão judicial final produzir seus efeitos, o que ocorre, normalmente, após a publicação no Diário Oficial.

Isso significa dizer que, a partir desse momento, o ganho deixará de ser contingente e se tornará um direito da entidade. Antes do registro do ganho contingente, porém, e periodicamente após seu registro, a administração da entidade deve avaliar a capacidade de recuperação do ativo, uma vez que a parte contrária pode tornar-se incapaz de honrar esse compromisso, ou pode ser que sua utilização futura seja incerta.

(d) Existem situações em que uma entidade ainda não obteve a decisão final favorável à recuperação de um tributo ou à extinção da obrigação tributária registrada, mas há jurisprudência favorável para outras entidades em casos idênticos, bem como avaliação dos advogados de que as chances de um desfecho favorável são prováveis. Mesmo nas situações em que há jurisprudência favorável, isso não é suficiente para dar base ao reconhecimento do ganho contingente, uma vez que não está assegurada uma decisão final favorável à entidade, pois muitos outros fatores podem influenciar essa decisão, por exemplo, o ramo de atividade, a formalização do processo etc. A entidade, por outro lado, deve fazer divulgação em nota explicativa acerca do assunto.

ANEXO V – Anexo à NBCT 11.15 – Contingências

ANEXO A NBC T 11.15 – CONTINGÊNCIAS

Senhores Advogados

data

Prezados Senhores:

Em conexão com o exame das Demonstrações Contábeis do exercício a findar(findo) em (*data-base das demonstrações contábeis*), da Companhia ABC, solicitamos que Vossas Senhorias forneçam diretamente aos nossos *Auditores Independentes*, *endereço*, uma posição sobre as questões das áreas cível, trabalhista e/ou tributária sob seus cuidados, em (*data--base das demonstrações contábeis*) , a favor ou contra a Companhia ABC, bem como os eventuais desfechos ou as novas questões surgidas entre essa data-base e a data da elaboração da informação. Ao fornecer essas posições, solicitamos que Vossas Senhorias informem, além de uma breve descrição da questão e sua evolução no período: (i) se existe depósito judicial (e seu valor, caso disponível); (ii) o valor atual, efetivamente, discutido em cada causa, independentemente do valor atribuído ao feito para fins meramente processuais, ou uma estimativa do valor e/ou indicação da inclusão, ou não, de juros, multas e correção; (iii) valor estimado dos honorários de êxitos, quando aplicável (iv) um **prognóstico** quanto à possibilidade de perda no desfecho das questões, classificando-a como provável, possível ou remota. O prognóstico quanto ao **desfecho** das causas é a base para que observemos a necessidade de registro contábil (provisionamento da potencial perda como uma obrigação no passivo) e/ou de divulgações das questões em notas explicativas às Demonstrações Contábeis. Os significados dos termos utilizados entre os profissionais de contabilidade, para fins da classificação solicitada, estão descritos a seguir.

O termo **provável** em relação a *possível* indica que há maior probabilidade de o fato ocorrer. Geralmente, em um processo, cujo prognóstico é *provável* perda, há elementos, dados ou outros indicativos que possibilitam tal classificação, como por exemplo: a tendência jurisprudencial dos tribunais ou a tese já apreciada em tribunais superiores para questões que envolvam matéria de direito, e a produção ou a facilidade de se dispor de provas (documental, testemunhal – principalmente em questões trabalhistas – ou periciais) para questões que envolvam matéria de fato. Por sua vez, se o prognóstico for **possível** perda, esta pode acontecer; todavia, esse prognóstico não foi, necessariamente, fundamentado em elementos ou dados que permitam tal informação. Ou, ainda, em um prognóstico possível, os elementos disponíveis não são suficientes ou claros de tal forma que permitam concluir que a tendência será perda ou ganho no processo. Adicionalmente, é importante notar que as decisões judiciais favoráveis de primeiro ou de segundo grau podem não ser tão importantes quando há **desfecho** (julgamento final) desfavorável em tribunal superior ou de última instância. Também, a menos que do ponto de vista processual já exista problema que possa acarretar determinado desfecho, no prognóstico não devem ser levados em conta essas eventuais circunstâncias, tais como eventuais perdas de prazos, etc. a que estão sujeitos quaisquer processos. Por fim, a perda classificada como **remota**, como o próprio nome diz, remotamente trará perdas ou prejuízos para a entidade, ou são insignificantes as chances de que existam perdas. Caso Vossas Senhorias entendam haver alguma limitação em sua resposta, solicitamos que sejam citadas as devidas razões. Aguardamos e agradecemos suas providências e colocamo-nos à disposição para esclarecimentos julgados necessários.

Atenciosamente,

Representante da Companhia ABC.

**LISTAGEM DA COLETÂNEA DE DOCUMENTOS CONTEMPLADOS NO CD QUE
ACOMPANHA ESTA DISSERTAÇÃO**

1. Demonstrações Financeiras e outros documentos societários das Entidades.
2. Movimentação dos processos judiciais indicados na dissertação
3. IAS 37
4. CPC 25
5. Proposta de Emenda do IAS 37 - 2005
6. Proposta de Emenda do IAS 37 - 2010