

**REQUISITOS PARA O RECONHECIMENTO CONTÁBIL DE CRÉDITO FISCAL
FEDERAL DECORRENTE DE AÇÃO JUDICIAL**

LARISSA TAVEIRA

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE (MACKENZIE)

HENRIQUE FORMIGONI

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE (MACKENZIE)

CECÍLIA MORAES SANTOSTASO GERON

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE (MACKENZIE)

MARTA CRISTINA PELUCIO GRECCO

FACULDADE FIPECAFI (FIPECAFI)

REQUISITOS PARA O RECONHECIMENTO CONTÁBIL DE CRÉDITO FISCAL FEDERAL DECORRENTE DE AÇÃO JUDICIAL

INTRODUÇÃO

A contabilidade e a tributação caminham juntas, sendo a primeira responsável por mensurar o patrimônio e a segunda pressupõe a entrega de parte desse patrimônio ao ente coletivo, visando o financiamento das atividades comuns (PINTO, SILVA e PÊGAS, 2020).

Outro papel importante da contabilidade é fornecer informações aos usuários, dentre os quais se destaca a Administração Pública. Por meio da contabilidade, o ente público tem acesso a informações utilizadas como base para tributação (NIYAMA e SILVA, 2013 e FERNANDES, 2015).

A principal finalidade do direito tributário é a arrecadação de tributos (SCHOUERI, 2018), sendo orientado pela Constituição Federal, diploma legal no qual se encontram disposições a respeito da tributação, principalmente no tocante à distribuição da competência tributária e limites ao poder de tributar (CALIENDO, 2019).

Como a arrecadação de tributos é uma fonte de receitas para a Administração Pública, frequentemente são praticadas manobras jurídicas pelo poder público para modificar as regras da tributação, com o intuito de aumentar a arrecadação (ZUGMAN, 2016). Não raro, as alterações introduzidas no ordenamento jurídico são obscuras ou o legislador não é adequadamente preparado tecnicamente, podendo causar conflitos com leis ou dispositivos constitucionais, bem como possibilitar interpretação em sentido diverso (WANDERLEY, 2014).

Em ocorrendo essas situações, pode o sujeito passivo (pessoa física ou jurídica) ingressar judicialmente para questionar determinada imposição legal ou mesmo cobrança considerada por este como indevida.

Se o contexto da discussão não for favorável ao contribuinte e sendo provável a ocorrência de uma saída futura de recursos para saldar uma obrigação presente, faz-se necessário registrar contabilmente uma provisão (PADOVEZE, 2017). Eventualmente, se ao final do processo for concedida decisão favorável ao contribuinte, a provisão deverá ser revertida e eventual crédito fiscal obtido deve ser registrado contabilmente.

Em um exame preliminar, essa situação pode parecer muito simples, mas harmonizar as normas contábeis aos possíveis desdobramentos no âmbito jurídico é uma tarefa bastante árdua, sendo necessário entender conceitos contábeis basilares, as normas que os permeiam, os trâmites processuais, possíveis impactos futuros, procedimentos burocráticos necessários para a monetização do crédito fiscal obtido por meio de uma ação judicial, entre outros. São muitos conceitos contábeis e jurídicos distintos, bem como muitas interpretações diferentes que podem ocorrer para uma mesma situação.

É o caso, por exemplo, da exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) da base de cálculo da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Em março de 2017, o Supremo Tribunal Federal (STF) finalizou o julgamento do Recurso Extraordinário nº 574.906 e entendeu inconstitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS (PÊGAS, 2018), não tendo se manifestado sobre eventual modulação dos efeitos da decisão, nem mesmo sobre quanto e qual ICMS deve ser excluído (faturado ou pago).

Neste cenário de incerteza, a Receita Federal do Brasil (RFB) se manifestou por meio da Solução de Consulta Interna COSIT nº 13 (BRASIL, 2018) e, na sequência, através da

Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 (BRASIL, 2019), exarando seu entendimento de que o ICMS a ser excluído é o recolhido/pago.

Antes de um posicionamento definitivo do STF, muitas empresas obtiveram decisão judicial definitiva em suas respectivas ações (trânsito em julgado), tendo ocorrido o registro contábil do crédito federal fiscal reconhecido, sem informar, contudo, qual seria o ICMS excluído (faturado ou pago?).

De certo, há empresas que registraram contabilmente o crédito decorrente da exclusão do ICMS pago da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS, outras que registraram o montante decorrente da exclusão do ICMS faturado, e outras que não realizaram qualquer registro até a homologação do pedido de habilitação de crédito perante a RFB. Há inúmeras interpretações para esta situação. Mas qual seria a mais adequada, considerando as normas contábeis e jurídicas? Dessa maneira, para os fins de investigar esta situação, foi definida a seguinte questão de pesquisa: Quais são os requisitos para o reconhecimento contábil de crédito fiscal federal decorrente de ação judicial?

O objetivo geral do presente estudo é identificar os requisitos para o reconhecimento contábil de um crédito fiscal federal decorrente de ação judicial e correlacioná-los com as características de uma decisão transitada em julgado, a fim de identificar o momento e o montante adequado para fins do seu reconhecimento contábil.

A originalidade consiste no tema abordado e na forma do seu desenvolvimento, pois não foram identificados estudos qualitativos que tenham analisado os requisitos para o reconhecimento contábil de um ativo fiscal decorrente de ação judicial.

Com relação à metodologia, pode-se enquadrar a pesquisa como exploratória com abordagem qualitativa. A coleta de dados foi realizada a partir do levantamento bibliográfico e da aplicação de questionário em advogados, contadores e auditores. Por meio da análise textual discursiva das respostas obtidas foi possível realizar o agrupamento das respostas semelhantes.

Com o término de uma ação judicial, pode-se afirmar que foi colocado um ponto final na discussão. Contudo, do ponto de vista prático, faz-se necessário entender se o caso transitado em julgado preenche todos os requisitos do reconhecimento contábil de um crédito fiscal federal, sendo necessário realizar um vínculo entre os requisitos contábeis e a fase processual, bem como analisar os termos da decisão proferida.

As conclusões do presente estudo podem auxiliar empresas e profissionais na determinação do momento e do montante do crédito fiscal federal a ser reconhecido contabilmente, com base na análise realizada das teorias existentes e nos procedimentos realizados pelos profissionais do mercado.

CONTEXTO INVESTIGADO

Relação entre Contabilidade e o Direito Tributário

A contabilidade é uma ciência que tem por objeto fornecer informações para uma gama de usuários internos e externos (LOPES e MARTINS, 2005). Dentre os usuários externos, destaca-se a Administração Pública (FERNANDES, 2015), tendo em vista que a contabilidade é uma fonte de dados que possibilita ao governo determinar a base de cálculo de tributos, como o imposto sobre o lucro de cada empresa (NIYAMA e SILVA, 2013), havendo significativa influência dos registros contábeis para a tributação.

O direito tributário, por sua vez, pode ser entendido como um conjunto de normas jurídicas que disciplina a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. O Estado, figurando no polo ativo exige os tributos, determinados comportamentos e aplica sanções ante o descumprimento da legislação tributária (COSTA, 2017).

Entrelaçando as duas ciências, há a contabilidade tributária, dedicada ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de mutações patrimoniais decorrente da aplicação da legislação tributária (PINTO, SILVA e PÊGAS, 2020).

Embora distintas, são ciências que caminham juntas (PINTO, SILVA e PÊGAS, 2020), sendo que a contabilidade deve fornecer informações aos seus usuários a respeito do patrimônio da empresa, inclusive a respeito da situação tributária, como tributos a recolher, discussões judiciais em andamento e eventuais créditos fiscais.

Discussões Judiciais em Matéria Tributária

Todas as relações sociais que são tipificadas em lei podem ser entendidas como relações jurídicas. A relação jurídica é o vínculo que congrega pelo menos dois sujeitos em torno de um objeto (CONRADO, 2007). Dessa maneira, a relação jurídico-tributária pode ser entendida como o elo existente entre o sujeito ativo (administração pública) e o sujeito passivo (contribuinte) que tem por objeto uma obrigação tributária.

Nos termos do artigo 114 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (BRASIL, 1966), também conhecida por Código Tributário Nacional (CTN), a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador, que é “a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”. Assim, diante da ocorrência de um fato gerador, caberá ao sujeito passivo (contribuinte) extinguir sua obrigação tributária, seja pelo pagamento, compensação ou outra hipótese prevista no artigo 156 da referida lei.

Para averiguar se o contribuinte está cumprindo com suas obrigações tributárias, as autoridades fiscais podem realizar um procedimento de fiscalização, caracterizado como poder de polícia exercido por servidores públicos (NUNES, 2019).

Após a finalização do procedimento de fiscalização conduzido pelas autoridades fiscais, que resultar em uma exigência (cobrança) tributária, o contribuinte (pessoa física ou jurídica) pode não concordar com a cobrança e, conseqüentemente, dar início a um processo administrativo contencioso, revelando seu inconformismo (NUNES, 2019).

Conforme disposto no artigo 25 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (BRASIL, 1972), o processo administrativo tributário contencioso no âmbito fiscal é julgado, primeiramente, por uma Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ), órgão colegiado composto por delegados da Receita Federal. Caso a lide não seja resolvida, pode ser encaminhada para a segunda instância administrativa, mais precisamente ao Conselho de Arrecadação de Recursos Fiscais (CARF), órgão composto por um colegiado e paritário, havendo conselheiros auditores fiscais e representantes dos contribuintes (HIGUCHI, 2016).

Em razão do princípio da inafastabilidade da jurisdição, o contribuinte que tenha obtido decisão desfavorável na esfera administrativa pode rediscutir a matéria no âmbito judicial. Por outro lado, caso a decisão lhe tenha sido favorável, não pode a Administração Pública ingressar com uma ação judicial sobre o mesmo tema.

No âmbito judicial, o processo judicial tributário pode ser iniciado pela administração pública ou pelo contribuinte (NUNES, 2019), sendo certo que, em primeira instância, o pleito será analisado monocraticamente por um juiz. Caso uma das partes não esteja satisfeita com a decisão de primeiro grau, poderá recorrer para a segunda instância, oportunidade em que o pleito será analisado por um colegiado (conjunto de juízes/desembargadores).

De maneira sucinta, terminados os trâmites na segunda instância, se a decisão recorrida contrariar tratado ou lei federal caberá Recurso Especial perante o Superior Tribunal de Justiça (STJ). Se a decisão recorrida contrariar dispositivo da Constituição Federal caberá Recurso Extraordinário perante o Supremo Tribunal Federal (STF).

A Coisa Julgada e a Segurança Jurídica

Com o término definitivo de uma ação judicial, a decisão final obtida transita em julgado, formalizando-se a coisa julgada, entendida como a eficácia que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recursos (HIGUCHI, 2016). Esse instituto visa a estabilidade das relações sociais, ou seja, a segurança jurídica.

A segurança jurídica é um princípio que visa à durabilidade e permanência da ordem jurídica, sendo uma garantia dos cidadãos que legitima a confiança na permanência das respectivas situações jurídicas (CANOTILHO, 2003).

Especificamente no âmbito do direito tributário, a segurança jurídica visa garantir ao sujeito passivo certa confiança em relação ao Fisco, para que ele possa desempenhar sua atividade econômica e projetar as suas ações futuras sem que seja surpreendido por novas imposições tributárias não anteriormente previstas (GRUPENMACHER, 2013).

A coisa julgada, por sua vez, é a qualidade conferida à determinada decisão judicial contra a qual não cabem mais recursos, trazendo aos envolvidos a segurança jurídica de que o consignado na decisão é definitivo, imutável, não podendo ser alterado (GONÇALVES, 2018).

No sistema jurídico brasileiro, é possível encontrar no artigo 6º, §3º, do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942 (BRASIL, 1942), atualmente conhecido como Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, uma definição de coisa julgada, a qual dispõe que “Chama-se coisa julgada ou caso julgado a decisão judicial de que já não caiba recurso”.

No mesmo sentido, dispõe o artigo 502 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (BRASIL, 2015), conhecida como Código de Processo Civil (CPC), que “Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso”.

Essa imutabilidade, contudo, pode ser relativizada, sendo possível desconstituir a decisão de mérito por meio de uma ação judicial específica, denominada ação rescisória. O objetivo da ação rescisória é reparar a injustiça de uma sentença transitada em julgado, quando o seu grau de imperfeição for tão relevante a ponto de superar a segurança tutelada pela coisa julgada (THEODORO JÚNIOR e FARIA, 2008).

Dada à especificidade, é evidente que esta ação não é cabível em todas as hipóteses, havendo um rol taxativo das possibilidades, previsto no artigo 966 do mesmo diploma processual.

Além disso, as decisões proferidas pelo STF em sentido diverso à decisão transitada em julgado também podem ensejar o ajuizamento de ação rescisória, conforme previsão do artigo 535, §8º, da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (BRASIL, 2015).

Dessa maneira, eventual desconstituição da coisa julgada, qualidade da decisão judicial já transitada em julgado, apenas pode se dar por meio de ação rescisória, ação autônoma que faz desaparecer a coisa julgada (CÂMARA, 2011).

Os trâmites necessários para a utilização do crédito fiscal federal reconhecido judicialmente

Caso um contribuinte tenha obtido decisão judicial definitiva favorável, havendo o reconhecimento de um crédito fiscal federal a seu favor, pode decidir se aguardará o recebimento do montante envolvido por meio de precatório (prazo relativamente demorado) ou se realizará o procedimento de pedido de habilitação de crédito perante a RFB para utilizar esse crédito por meio da compensação de outros débitos perante este órgão.

Os precatórios são requisições de pagamento expedidas pelo Judiciário para cobrar de algum ente público (municípios, estados ou União) o pagamento de valores devidos após

condenação judicial definitiva, conforme informações constantes no site do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo.

Já a habilitação de crédito é um procedimento realizado no âmbito administrativo, perante a Receita Federal, que autoriza a utilização de créditos confirmados por meio de uma decisão judicial transitada em julgado. Os trâmites para a realização do pedido de habilitação do crédito encontram-se previstos na Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017 (BRASIL, 2017). Após o deferimento deste pedido (prazo de 30 dias), os contribuintes podem utilizar os créditos reconhecidos judicialmente para compensar débitos fiscais federais.

Destaca-se que o deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica homologação da compensação, tendo em vista que não são analisados os cálculos efetivamente, sendo esta análise preliminar puramente formal para fins da homologação do crédito. Eventual discordância em relação aos valores será apurada apenas na análise da compensação, por meio de um despacho decisório, dentro do prazo prescricional de 5 anos.

Nos casos de decisões judiciais em que o valor pleiteado pelo contribuinte já é conhecido pelas partes envolvidas (decisão judicial líquida), a situação é mais fácil, pois depende basicamente de comprovação documental. Por outro lado, as decisões judiciais ilíquidas, casos em que o montante não é conhecido, são mais complicadas, pois dependem de revisão dos cálculos realizados pelo contribuinte, além de comprovação documental.

A Teoria da Contabilidade

A teoria da contabilidade aborda diversos objetos de estudo, como postulados, princípios, objetivos da contabilidade e, ainda, definições de termos comumente utilizados, principalmente aqueles que envolvem elementos de uma demonstração financeira. Entender o significado de determinado termo é necessário, sendo certo que se manter preso a termos não adequadamente definidos, vagos ou insatisfatórios pode causar problemas relevantes na contabilidade (GOULART, 2002).

O estudo do ativo é fundamental para a contabilidade, uma vez que “(...) sua definição e mensuração está ligada a multiplicidade de relacionamentos contábeis que envolver receitas e despesas (...)” (IUDÍCIBUS, 2015). Assim, sem uma definição sólida do termo ativo, não é possível realizar a aplicação correta para o registro dos eventos vivenciados pelas empresas (NIYAMA e SILVA, 2013).

Conceito de Ativo

Nos termos da Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) TG Estrutura Conceitual, de 21 de novembro de 2019 (CPC 00_R2), o ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados. Conceitua, ainda, recurso econômico como direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos.

Apesar de importante, a referida definição indica apenas as características essenciais de um ativo, sendo certo que seu reconhecimento no balanço patrimonial depende de diversos critérios, denominados neste estudo de requisitos.

No CPC 00_R2 são indicados dois critérios para o reconhecimento de um ativo: (i) a probabilidade de futuros benefícios econômicos; e (ii) a confiabilidade da mensuração. Nos casos de incerteza, portanto, não se deve presumir que a entidade tenha qualquer direito. A própria norma contábil anteriormente mencionada trata do tema, dispondo que nos casos de discussão judicial, a incerteza cessa com a “decisão de tribunal”, conforme indicado no item 4.13. Paralelamente, alguns estudiosos elegeram características que devem conter um ativo.

Hendriksen e Van Breda (1999) indicaram 3 (três) características essenciais destacadas pelo Financial Accounting Standards Board (FASB), sendo certo que a ausência de uma dessas características seria suficiente para impedir o reconhecimento do ativo em termos contábeis.

1. Incorpora um benefício futuro provável que envolve a capacidade, isoladamente ou em combinação com outros ativos, de contribuir direta ou indiretamente à geração de entradas líquidas de caixa futuras.
2. Uma dada entidade pode conseguir o benefício e controlar o acesso de outras entidades a esse benefício.
3. A transação ou o evento originando o direito da entidade ao benefício, ou seu controle sobre o mesmo, já terá ocorrido.

Este posicionamento é acompanhado por Niyama e Silva (2013), entendendo que esses três termos (benefício econômico futuro, controle pela entidade e resultar de um evento passado) são fundamentais. Dessa maneira, qualquer item apenas poderá ser intitulado como ativo quando cumprir essas três condições em conjunto.

Pode-se inferir, portanto, que para determinado item ser registrado como ativo deverá conter 03 (três) características básicas: potencial para gerar benefícios econômicos futuros, decorrer de fatos passados e poder ser controlado pela entidade.

Especificamente com relação aos requisitos para o reconhecimento do ativo, Severo e Lima (2015), baseados nas lições de Niyama e Silva, os sintetizam de acordo com o apresentado no quadro 1.

Quadro 01 - Requisitos para o reconhecimento de um ativo

Materialidade	Representatividade do ativo. No caso de valor inexpressivo, é possível considerar diretamente como despesa do exercício.
Probabilidade de ocorrência	Se o nível de incerteza é grande e não há como avaliar se é possível a obtenção de benefícios econômicos o mais apropriado é o não reconhecimento do ativo.
Confiabilidade da avaliação	Bases verificáveis, de modo a se atribuir um valor monetário realmente condizente à situação do ativo

Fonte: Severo e Lima (2015)

Com base no método das partidas dobradas, o reconhecimento de um ativo enseja o registro de uma contrapartida que depende da operação realizada, podendo ser registrada no próprio ativo (desembolso de caixa para compra de uma máquina), no passivo (futuro pagamento do bem adquirido aos fornecedores), no resultado (receita proveniente do ganho obtido em uma ação judicial) e no patrimônio líquido (realização de capital social pelos sócios/acionistas).

Impactos Contábeis Decorrentes de uma Ação Judicial

Nos termos já apresentados, um dos objetivos da Contabilidade é fornecer informações aos usuários a respeito da situação econômico-financeira da empresa. Por conta da convenção contábil do conservadorismo, se for provável que haja uma futura saída de recursos, deverá ser realizado o registro contábil da despesa estimada e constituída, assim, uma provisão de eventual passivo (PADOVEZE, 2017).

No decorrer do processo judicial, é possível que a empresa obtenha decisão favorável não definitiva para deixar de recolher determinado tributo. Apesar da decisão, caso seja provável que haja uma saída de recursos no futuro, isso deverá ser indicado nas demonstrações financeiras, por meio de uma provisão.

Em havendo uma decisão definitiva (transitada em julgado), a contabilidade deverá refletir o teor da decisão judicial, de modo que, se o contribuinte obteve um direito, este deve ser indicado em sua contabilidade.

Assim, a contabilidade deve refletir com segurança a situação atual das ações judiciais, visando dar publicidade, por meio de registros contábeis ou nota explicativa, aos usuários internos e externos.

Reflexos Contábeis das Ações Judiciais Propostas pela Administração Pública

A depender da estratégia de defesa a ser adotada pela companhia (contribuinte) no âmbito judicial, provavelmente será necessário apresentar uma garantia para suspender a exigibilidade do crédito tributário. Dentre as hipóteses legais previstas no artigo 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (BRASIL, 1966), destaca-se o depósito judicial no montante integral do débito.

Em situações como esta, é evidente que a empresa deverá indicar em sua contabilidade que determinado numerário já não está disponível no banco, permanecendo em conta específica no ativo não circulante, mais especificamente no realizável a longo prazo.

Com relação ao passivo (crédito tributário cobrado pelas autoridades fiscais), seu registro contábil depende da avaliação a ser realizada pelos consultores jurídicos, com base na legislação vigente, na experiência do profissional e na jurisprudência dos tribunais (RIBEIRO, RIBEIRO e WEFFORT, 2013).

Se o cenário for favorável ao contribuinte, ou seja, se a probabilidade de futura saída de recursos for remota, o valor envolvido na discussão judicial não deve ser registrado contabilmente ou divulgado.

Caso a futura saída de recursos seja possível, o valor envolvido na discussão judicial também não deve ser reconhecido contabilmente, mas deve ser divulgado nas notas explicativas com a devida descrição, estimativa do efeito financeiro, indicação das incertezas e outras informações importantes. Nesses casos, denominados passivos contingentes, não há segurança a respeito da existência ou não de determinada obrigação que possa conduzir a uma saída de recursos ou, caso exista essa certeza, sua estimativa não é confiável.

De acordo com o Pronunciamento Técnico Contábil nº 25_Rev14 (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009), os passivos contingentes não são reconhecidos como passivo porque são:

- (i) obrigações possíveis, visto que ainda há de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos, ou
- (ii) obrigações presentes que não satisfazem os critérios de reconhecimento deste Pronunciamento Técnico (porque não é provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporem benefícios econômicos para liquidar a obrigação, ou não pode ser feita uma estimativa suficientemente confiável do valor da obrigação).

Por outro lado, se a futura saída de recursos for provável, os valores envolvidos na discussão judicial deverão ser registrados contabilmente para demonstrar que eventual desembolso pode ocorrer no futuro, nos termos do item 23 do CPC 25_Rev 14.

Embora a chance de materialização dessa obrigação seja provável, como há incerteza sobre o prazo ou valor a ser desembolsado, os valores devem ser registrados como provisão (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS, 2010). Trata-se, pois, de uma estimativa, sendo sua existência confirmada pela ocorrência ou não de evento futuro, o qual não depende totalmente da empresa.

Por se tratar de desembolsos, a análise quanto ao reconhecimento ou não de uma provisão está baseada na probabilidade de saída de recurso, conforme destacado no quadro 02.

Quadro 02: Requisitos para o reconhecimento contábil de um passivo tributário

Passivo tributário		
Saída de Recursos	Registro Contábil	Observações
Remota	Não	Não deve ser registrado ou divulgado.
Possível	Não	Deve ser divulgado via nota explicativa.
Provável	Sim	Deve ser registrado contabilmente.

Fonte: Autores

Importante ressaltar que as provisões devem ser avaliadas periodicamente, sendo possível sua reversão quando “não for mais provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação”, nos termos do CPC 25_Rev 14.

Reflexos Contábeis das Ações Judiciais Propostas pelo Contribuinte

Os comentários realizados acima a respeito do Pronunciamento Técnico Contábil nº 25_Rev14 (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009) e das provisões, também podem ser aplicados às ações judiciais propostas pelos contribuintes em casos de obtenção de decisão não definitiva favorável, que autorize o não recolhimento ou recolhimento reduzido de determinado tributo.

Assim, caso a jurisprudência não seja favorável ao contribuinte e a futura saída de recursos seja provável (espera-se que a decisão seja cassada a qualquer momento), o contribuinte pode deixar de realizar o recolhimento integral do tributo com base na determinação judicial, mas deverá realizar os procedimentos contábeis adequados, tal como a constituição de uma provisão, para dar publicidade a esta situação.

Nos casos em que o contribuinte pleiteia o reconhecimento de um crédito fiscal, a situação é diferente, por se tratar de um ativo, cujos critérios para reconhecimento são muito mais rígidos, não devendo, o contribuinte, realizar qualquer registro contábil no curso da ação. Mesmo com o panorama totalmente favorável, a possibilidade da existência de um direito não deve ser registrada como ativo do contribuinte, em função do instituto denominado ativo contingente e deve apenas ser divulgada em nota explicativa (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS, 2010).

Trata-se, pois, de uma possibilidade de entrada de benefício econômico. Exatamente por ser uma possibilidade, um ativo não deve ser reconhecido nas demonstrações contábeis, tendo em vista que pode ser que nunca se realize, e nenhuma informação é exigida para divulgação nas notas explicativas (IUDÍCIBUS, MARTINS, GELBCKE e SANTOS, 2010).

De acordo com o item 34 do Pronunciamento Técnico Contábil nº 25_Rev14 (COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, 2009), um ativo contingente deve ser divulgado quando for provável a entrada de benefícios econômicos. A partir do momento em que a entrada de recursos passa a ser praticamente certa, o ativo deverá ser reconhecido contabilmente (GELBCKE, SANTOS, IUDÍCIBUS e MARTINS, 2018).

Destaca-se que o termo “provável” para fins de reconhecimento de um ativo contingente é mais rigoroso se comparado com o termo “provável” para fins de reconhecimento de um passivo. Assim, enquanto um ativo contingente deve ser divulgado nas notas explicativas, um passivo contingente, na condição de possível, deve ser divulgado nas notas explicativas e, na condição de provável, deve ser reconhecido nas demonstrações financeiras, como uma provisão.

Importante destacar que a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) analisou o tema por meio do Ofício Circular/CVM/SNC/SEP n. 01/2006 e entendeu que:

[...] o reconhecimento de um ganho/ativo deve estar condicionado a uma decisão final no processo (trânsito em julgado ou decisão equivalente) que

beneficie diretamente a empresa, ou seja, quando for "praticamente certa" uma entrada futura de caixa.

Verifica-se que os ativos contingentes não são registrados na contabilidade, tendo em vista que, por se basearem em uma possibilidade, não deve ser realizado qualquer registro contábil. Por outro lado, se há certeza da entrada de um benefício econômico, o mesmo poderá ser registrado com base no menor valor, caso exista divergência quanto a metodologia de cálculo a ser aplicada.

DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO-PROBLEMA

O problema existente não contempla uma única organização, e sim todas as organizações privadas, de qualquer natureza, porte e setor de atividade, que já tenham enfrentado ou venham a enfrentar um processo judicial tributário no Brasil.

A contabilidade deve refletir a situação atual das ações judiciais e eventuais ganhos, sendo necessário fazer uma análise das normas contábeis e considerar os desdobramentos no âmbito judicial para determinar quais registros deverão ser realizados e quando, o que não é uma tarefa fácil.

Pretende-se por meio do presente estudo apresentar a base regulatória sobre o reconhecimento contábil de um crédito fiscal federal, por meio de uma revisão sistemática, analisar os parâmetros relativos ao momento e montante para reconhecimento do crédito fiscal federal, de acordo com o fluxo de uma ação judicial em matéria tributária, e interligar os requisitos para reconhecimento de um ativo com as características de uma decisão transitada em julgado

INTERVENÇÃO PROPOSTA

Esta pesquisa aplicada foi desenvolvida com base na experiência profissional e prática dos autores e com interação de outros especialistas no tema. Neste caso, foi aplicado um questionário a advogados tributaristas, contadores e auditores independentes.

O fluxograma de suporte para tomada de decisão, produto do presente estudo, foi elaborado a partir da análise das respostas obtidas dos referidos profissionais, sendo que a experiência e habilidades profissionais dos respondentes contribuíram para o resultado atingido.

O presente estudo apresenta as características de uma pesquisa do tipo exploratória, com abordagem qualitativa, por buscar a compreensão e correta aplicação de termos e teorias à realidade de empresas que possuem ações judiciais ativas, em matéria tributária, que versem sobre possível crédito fiscal federal.

Especificamente em relação aos objetivos, a pesquisa pode ser classificada como exploratória por visar o desenvolvimento, esclarecimento e modificação de conceitos e ideias (GIL, 2008) vinculados ao reconhecimento de um ativo no contexto de uma discussão judicial em matéria tributária no Brasil.

A coleta de dados abrangeu um levantamento bibliográfico e a elaboração de questionário, o qual foi aplicado em profissionais com mais de 10 anos de experiência e que atuam no âmbito contábil e jurídico-tributário. O questionário é uma técnica de pesquisa que consiste na elaboração de uma série de perguntas que devem ser respondidas por escrito e sem a presença do pesquisador (LAKATOS e MARCONI, 2017). Foram realizadas perguntas abertas, nas quais se permite liberdade ilimitada às respostas (CHAER, DINIZ e RIBEIRO, 2011). As respostas obtidas foram analisadas por meio da análise textual discursiva (MORAES E GALIAZZI, 2006).

Em razão da principal técnica elegida para a coleta de dados (questionário), pode-se considerar que, quanto à natureza, a pesquisa pode ser classificada como qualitativa, uma vez que se busca compreender a perspectiva dos respondentes, considerando a formação profissional, experiências e opiniões (SAMPIERI, COLLADO e LUCIO, 2013).

Análise e Tratamento dos Dados

Após o levantamento bibliográfico e a coleta dos dados da pesquisa por meio de questionário, as respostas foram analisadas e comparadas, visando verificar pontos comuns que podem auxiliar empresas e profissionais a identificarem o momento e o montante adequado para o reconhecimento de um crédito fiscal federal decorrente de uma ação judicial.

Essa fase é composta pela análise e interpretação dos dados, momento em que as respostas são lidas e agrupadas em clusters de significados (TEIXEIRA, 2003). Por se tratar de questionário elaborado com perguntas abertas, esse processo é complexo e não-linear.

Dessa forma, realizou-se uma análise textual discursiva, a qual procura superar a fragmentação dos dados coletados buscando entendê-los em sua totalidade (MORAES e GALIAZZI, 2006). Embora a categorização seja uma das fases dessa técnica de análise, a ênfase recai no discurso do participante. Assim, o pesquisador focaliza no todo, considerando os discursos coletivamente.

Posteriormente, os resultados encontrados foram confrontados com a fundamentação teórica do presente estudo.

Tabela 01 – Público-alvo e respondentes do questionário

Participantes	Público-alvo	Respondentes (n)
Advogados tributaristas	60	24
Órgão Público (RFB, CARF ou PGFN)	3	1
Empresa Privada	4	2
Audidores independentes (Big 4)	4	4
Total	71	31

Fonte: Autores

Dos respondentes, 25 (vinte e cinco) se identificam com o gênero masculino e 6 (seis) com o gênero feminino. A tabela 5 apresenta o nível de instrução dos respondentes.

Tabela 02 - Nível de instrução dos respondentes

Nível de Instrução	n
Superior Completo	3
Pós-graduação (Especialização)	14
Mestrado (completo ou em andamento)	11
Doutorado (completo ou em andamento)	3
Total	31

Fonte: Autores

Com relação ao grau de instrução, todos os respondentes têm formação do nível superior, sendo que 90% são pós-graduados. Além disso, os respondentes são experientes na área fiscal-tributária, sendo que 42% deles possuem experiência de 10 a 20 anos na área e 58% atuam há mais de 20 anos no âmbito tributário.

RESULTADOS OBTIDOS

Com base nas respostas coletadas, confirmou-se a complexidade e dificuldade na aplicação das normas contábeis para determinar o momento e o montante adequado para realizar o registro contábil de um crédito fiscal decorrente de ação judicial.

Para os respondentes, uma decisão definitiva (coisa julgada) poderá ensejar o reconhecimento contábil de um crédito fiscal federal decorrente de ação judicial, vez que

o trânsito em julgado indica o ponto final de uma discussão, havendo o reconhecimento de um direito. Contudo, o montante envolvido não é necessariamente conhecido.

Com base nos estudos de Severo e Lima (2015) há três requisitos para o reconhecimento de um ativo: materialidade, probabilidade de ocorrência e confiabilidade da avaliação. Assim, com uma decisão definitiva há a confirmação de probabilidade de ocorrência, mas sem a mensuração do valor (via liquidação de sentença ou cálculos realizados pela empresa) não há comprovação da materialidade ou confiabilidade da avaliação.

Se a decisão judicial favorável for líquida, o crédito fiscal deve ser reconhecido contabilmente no momento do trânsito em julgado, já que o direito foi reconhecido e não há controvérsia relativa ao montante. Há, portanto, confiabilidade na mensuração, houve reconhecimento da propriedade e geração de benefícios econômicos futuros.

Caso o montante não seja conhecido (decisão judicial ilíquida), o contribuinte deve tomar uma decisão: aguardar para receber via precatório ou habilitar o crédito. Se optar pelo precatório, o registro contábil deve ser realizado no momento da sua expedição, após o trânsito em julgado, a realização dos cálculos e a concordância das partes. Por outro lado, caso opte pela habilitação do crédito, o contribuinte deve avaliar se há dúvidas sobre os critérios utilizados para a mensuração do crédito fiscal. Se não houver dúvidas quanto a mensuração, a entidade deve realizar os cálculos e reconhecer o crédito no momento do deferimento por parte da Receita Federal. Apesar de não haver uma análise do crédito nesse momento, houve a liberação para o contribuinte utilizá-lo nas compensações com outros débitos, havendo, portanto, sua disponibilidade.

Contudo, se houver dúvida razoável, o reconhecimento contábil do crédito apenas poderá ocorrer sobre a parcela incontroversa, em razão da confiabilidade na mensuração do ativo e considerando o requisito da “entrada praticamente certa”.

Com base nas respostas obtidas dos especialistas, observa-se que o trânsito em julgado não pode ser o único indicador para a realização do registro contábil, havendo outros aspectos e procedimentos que devem ser observados. Por conta disso, para decidir sobre o registro do crédito, deve ser realizada uma análise individual levando em consideração as peculiaridades de cada caso.

Os principais caminhos para análise sobre o reconhecimento contábil de um crédito fiscal federal decorrente de ação judicial estão apresentados na figura 1, que pode contribuir para a tomada de decisão no âmbito do tema apresentado.

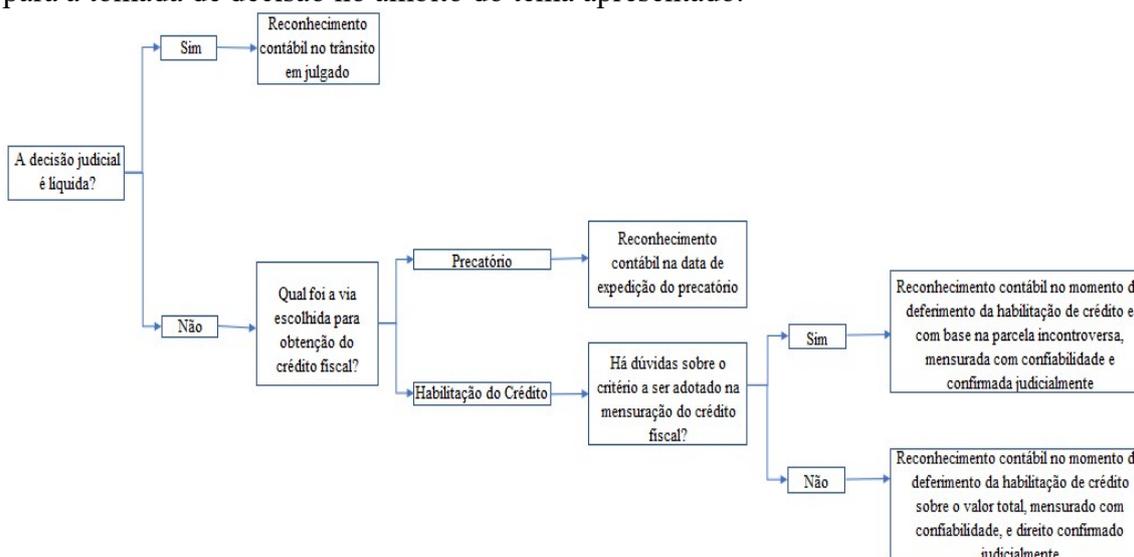


Figura 1 - Fluxograma de suporte à tomada de decisão sobre o reconhecimento contábil de um crédito fiscal federal decorrente de uma ação judicial transitada em julgado.

Fonte: Autores

CONTRIBUIÇÃO TECNOLÓGICA-SOCIAL

O Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo e, ante o impacto causado às empresas pelo pagamento dos tributos, surgem discussões em matéria tributária envolvendo valores vultosos (LIMA e REZENDE, 2019).

O objetivo geral do presente estudo é identificar os requisitos para o reconhecimento contábil de um crédito fiscal federal decorrente de ação judicial e correlacioná-los com as características de uma decisão transitada em julgado, a fim de identificar o momento e o montante adequado para fins do seu reconhecimento contábil. Esse objetivo foi alcançado por meio: i) da realização de um levantamento bibliográfico da base regulatória sobre reconhecimento contábil de um ativo; ii) da identificação dos requisitos a serem considerados no reconhecimento contábil; iii) analisados os possíveis trâmites no âmbito administrativo e judicial envolvendo matéria tributária; iv) analisadas as características das decisões judiciais e os trâmites após o término do processo, para possibilitar a utilização do crédito fiscal. Além disso, foi aplicado um questionário com perguntas abertas em experientes profissionais que atuam com matéria tributária.

Este estudo deu origem a dois produtos tecnológicos: um Relatório Técnico Conclusivo (RTC) e um fluxograma do reconhecimento contábil de um crédito fiscal federal decorrente de uma ação judicial transitada em julgado, que pode auxiliar os gestores das empresas e os profissionais atuantes na área contábil e jurídica a confrontarem as normas contábeis e os aspectos jurídicos envolvidos em uma ação judicial, para que possam, por meio de uma análise dos requisitos, realizar ou não o reconhecimento contábil do crédito fiscal federal.

Para estudos futuros, recomenda-se a realização de análises mais aprofundadas das informações financeiras, a fim de identificar se as orientações da CVM estão sendo seguidas, bem como se a decisão sobre o reconhecimento contábil ou não de determinado ativo está relacionada com a intenção de melhorar o resultado do período, implicando em gerenciamento de resultados.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro**. Decreto-Lei nº 4.657/42. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657.htm. Acesso em: 08 de maio de 2020.

_____. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172/1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 08 de maio de 2019.

_____. **Decreto nº 70.235/1972**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm. Acesso em: 20 de janeiro de 2020.

_____. **Código de Processo Civil. Lei nº 13.105/2015**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 18 de março de 2019.

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CÂMARA, A. F. **Lições de Direito Processual Civil**. 21. ed. vol. I, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

CANOTILHO, J. J. G. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CHAER, G.; DINIZ, R. R. P.; RIBEIRO, E. A. A técnica do questionário na pesquisa educacional. **Revista Evidência**, Araxá, v. 7, n. 7, p. 251-266, 2011.

CONRADO, P. C. **Processo tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Ofício Circular/CVM/SNC/SEP n. 01**. Publicado em 22 de fevereiro de 2006. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/oc-snc-sep-0106.html>.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf). Acesso em: 05 de junho de 2019.

_____. **CPC 25_Rev 14 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingente**. Disponível em: http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2014.pdf. Acesso em: 06 de junho de 2019.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Norma Brasileira de Contabilidade - NBC TG Estrutura Conceitual**, de 21 de novembro de 2019. Disponível em: <http://www.in.gov.br/en/web/dou/-/norma-brasileira-de-contabilidade-nbc-tg-estrutura-conceitual-de-21-de-novembro-de-2019-233564287>. Acesso: em 05 de março de 2020.

COSTA, R. H. **Curso de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

FERNANDES, E. C. **Direito e Contabilidade – Fundamentos do Direito Contábil**. São Paulo: Trevisan, 2015.

GELBCKE, E. R.; SANTOS, IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; A. **Manual de Contabilidade Societária**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, M. V. R. **Curso de direito processual civil**, v. 2: processo desconhecimento (2ª parte) e procedimentos especiais. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

GOULART, A. M. C. O conceito de ativo na contabilidade: um fundamento a ser explorado. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, São Paulo, 2002.

GRUPENMACHER, B. T. **Interpretação constitucional**. Conflitos e efeitos das decisões no âmbito dos Tribunais Superiores. In: Sacha Calmon Navarro Coêlho (Coord.). Segurança jurídica: irretroatividade das decisões judiciais prejudiciais aos contribuintes. Rio de Janeiro: Forense, 2013. p. 210.

HENDRIKSEN, E. S., VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

HIGUCHI, H. **Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática**. 41. ed. São Paulo: IR Publicações, 2016.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. **Manual de Contabilidade Societária**: Aplicável a todas as Sociedades de acordo com as Normas Internacionais e do CPC. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras. FIPECAFI. São Paulo: Atlas, 2010.

LAKATOS, E. M. MARCONI, M. A. **Metodologia do trabalho científico**: projetos de pesquisa / pesquisa bibliográfica/ teses de doutorado, dissertações de mestrado, trabalhos de conclusão de curso. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

LIMA, E. M.; REZENDE, A. J. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. **Interações** (Campo Grande), v. 20, n. 01, 2019.

LOPES, A. B; MARTINS, E. **Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

MORAES, R.; GALIAZZI, M. C. Análise Textual Discursiva: processo constitutivo de múltiplas faces. **Ciência & Educação**, São Paulo, v.12, n.1, p. 117-128, abr. 2006.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

NUNES, C. S. **Curso Completo de Direito Processual Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PADOVEZE, C. L. **Contabilidade geral facilitada**. Rio de Janeiro: Método, 2017.

PÊGAS, P. H. **PIS e COFINS**. 5. ed., rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

PINTO, A. E.; SILVA, F. P; PÊGAS, P. H. Contabilidade e Tributação: diferenças na apuração do lucro, prática contábil e pesquisa. **Revista Fipecafi de Contabilidade, Controladoria e Finanças**, v. 01, n. 01. São Paulo, 2020.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB). **Instrução Normativa RFB nº 1.717/2017**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84503>. Acesso em 10 de abril de 2020.

_____. **Solução de Consulta Interna nº 13/2018**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>. Acesso em 15 de novembro de 2019.

_____. **Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314> Acesso em 10 de abril de 2020.

RIBEIRO, A. C.; RIBEIRO, M. DE S.; WEFFORT, E. F. J. Provisões, contingências e o pronunciamento CPC 25: As percepções dos protagonistas envolvidos. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 3, p. 38-54, 2013.

SAMPIERI, R. H.; COLLADO, C. F.; LUCIO, M. D. P. B. **Metodologia de Pesquisa**. 5. ed. Porto Alegre: Penso, 2013.

SCHOUERI, L. E. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SEVERO, P. R.; LIMA, D. V. Uma discussão sobre a natureza contingente e o critério de reconhecimento da dívida ativa da União. **Congresso ANPCONT**. Curitiba, 2015.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário nº 574.706/PR**: RE nº: 0054358-64.2016.1.00.0000. Relatora: Ministra Carmen Lucia. DJE 02/10/2017. Disponível em <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312859807&ext=.pdf>

TEIXEIRA, E. B. A Análise de Dados na Pesquisa Científica - importância e desafios em estudos organizacionais. **Revista Unijuí**, Ano 01, n. 2, 2003.

THEODORO JÚNIOR, H.; FARIA, J. C. **Reflexões sobre o princípio da intangibilidade da coisa julgada e sua relativização**. In: NASCIMENTO, Carlos Valder do; DELGADO, José Augusto (Org.). Coisa julgada inconstitucional. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2008.

WANDERLEY, M. C. **A interpretação da norma tributária segundo o Código Tributário Nacional**. Análise legal e doutrinária da interpretação tributária. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF, 2014.

ZUGMAN, D. L. Reflexões sobre as possíveis razões para não ocorrer uma reforma tributária no Brasil. **Revista direito GV**, v. 12, n. 3. São Paulo, 2016.