

**FGV DIREITO SP**  
**MESTRADO PROFISSIONAL EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**A CERTEZA JURÍDICA NO PROCESSO DE RECONHECIMENTO FISCAL DE DIREITO  
CREDITÓRIO PLEITEADO JUDICIALMENTE: DEFINIÇÃO DE BALIZAS OBJETIVAS PARA A  
CONVERGÊNCIA ENTRE AS NORMAS PROCESSUAIS BRASILEIRAS E O  
PRONUNCIAMENTO CONTÁBIL CPC-25 PARA EMPRESAS DE CAPITAL FECHADO**

**Luiz Raphael Vieira Angelo**

Projeto de pesquisa apresentado ao  
Mestrado Profissional em Direito Tributário da FGV Direito SP.

Versão de 30.09.2019

## **1. Tema, contexto, e modelo de pesquisa predominante**

### **Tema**

O tema proposto é a investigação técnica sobre quais seriam as balizas jurídicas a orientar advogados tributaristas, contadores e diretores financeiros no processo de “disclosure” de ativos contingentes, nos termos do Pronunciamento Contábil CPC-25, em especial em relação a direitos creditórios pleiteados judicialmente.

### **Contexto**

Pelas regras contábeis brasileiras, as empresas devem refletir em suas demonstrações contábeis e financeiras os cenários de riscos econômicos a que estão expostas. Assim, quando há algum risco de a empresa ter que desembolsar alguma quantia ou de ter alguma perda patrimonial, a empresa deve constituir uma provisão que garanta esse pagamento, é o que se chama de contingência passiva.

Porém, de modo contrário, quando a empresa tiver chances de obter algum ganho financeiro futuro esse valor potencial não é registrado na contabilidade, a menos que a chance do ganho seja “praticamente certa”. É o que diz o item 33 do referido CPC 25, vejamos:

*“33. Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Porém, quando a realização do ganho é praticamente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado.” (grifamos)*

O problema nesse caso é a definição de um termo altamente subjetivo constante dessa norma, que é o “ganho praticamente certo”. O que é praticamente certo num processo judicial que reivindica direitos creditórios? O ordenamento jurídico brasileiro confere instrumentos que permitam a aferição dessa certeza jurídica? Como convergir as normas contábeis, fiscais e processuais brasileiras a fim de definir as balizas objetivas que permitam uma resposta segura?

Esses são questionamentos aos quais os profissionais das áreas financeira e fiscal acabam se deparando no dia a dia, e para as quais há pouca fonte de informações que o explore, principalmente, após a reforma processual brasileira de 2015.

O reconhecimento de um direito creditório (futuro e potencial) por uma empresa tem um relevante impacto no seu Resultado. Imagine os casos de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, que envolvem cifras milionárias, o impacto que daria nas demonstrações financeiras, inclusive afetando bônus de diretoria e budget de departamentos. Só que o conforto técnico buscado para respaldar esse tipo de decisão ainda carece de uma análise sistêmica um pouco mais detalhada, que é o que se propõe para essa dissertação, para cujo trabalho final se vislumbra o desenho de um fluxograma binário que permita se chegar à conclusão sobre o momento para *disclosure* desse ativo.

Entendemos que a resposta aos diversos questionamentos passe, necessariamente, pelo estudo das normas processuais brasileiras, para que seja possível verificar se existem casos onde juridicamente se possa afirmar que haja probabilidade de êxito praticamente certo numa demanda, o que exigirá o estudo sobre os precedentes vinculantes e os índices de *overruling* no Brasil, para que se chegue a premissas tecnicamente confiáveis.

### **Modelo de Pesquisa Predominante**

Diante desse contexto, imagino que o modelo de pesquisa mais adequado a este caso seja predominantemente o de *Resolução de Problemas*.

## **2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso**

### **Quesito 1. Contextualização Fática**

- Como as empresas brasileiras registram seus direitos creditórios?
- Qual o impacto do reconhecimento de um direito creditório nas contas de uma empresa?
- O fato do direito creditório estar *sub judice* tem algum impacto para fins de reconhecimento contábil e fiscal?
- Quais os entraves existentes para o reconhecimento de um ativo contingente?
- Porque os passivos contingentes são registrados e os ativos não?
- Qual a realidade fática necessária para que um ativo tido como contingente perca essa adjetivação e seja registrável?

Fontes de Pesquisa: legislação, doutrina e jurisprudência.

### **Quesito 2. Referencial Teórico-normativo**

- Qual a força normativa dos pronunciamentos contábeis no ordenamento jurídico brasileiro? As empresas estão obrigadas a seguir os pronunciamentos contábeis? Existe discricionariedade ou vinculação nessa submissão?
- Como se dá o tratamento de ativos contingentes pelas regras contábeis brasileiras? O CPC25 transita no campo da certeza ou das probabilidades?
- Nos casos de pleitos de direitos creditórios seria possível o reconhecimento do direito pleiteado como um ativo? Quais as balizas jurídicas necessárias para orientar os profissionais na aferição das condições que permitam tal análise?

- Seria possível a convergência entre as regras contábeis e as normas processuais brasileiras para fins de reconhecimento de Ativos Contingentes?

Fontes de Pesquisa: legislação, doutrina e jurisprudência.

### **Quesito 3. Análise e Avaliação Crítica**

- É possível atribuir certeza ao deslinde de um processo judicial diante das regras processuais atuais? A jurisprudência dominante permitiria esta certeza? E os precedentes vinculantes? Quais as balizas objetivas para a aferição de probabilidade de êxito no processo judicial brasileiro?

- Quais os índices de *overruling* no Brasil? Isso indica a existência de uma certeza jurídica, de uma segurança processual?

- Apenas a tese exata do precedente vinculante daria azo ao reconhecimento do ativo? Ou teses acessórias também (ICMS/ISS/CPRB na base do Pis/Cofins)?

- Existe algum risco fiscal nessa prática? A aceitação da tese pela RFB é uma condição a ser observada?

Fontes de Pesquisa: legislação, doutrina e jurisprudência.

### **Quesito 4. Conclusões e Recomendações**

- Quais as condições objetivas a serem observadas (*o que o advogado precisa identificar para a análise e emissão de opinião legal sobre consultas dessa natureza, e como as empresas devem se comportar diante destes cenários*)?

- Em qual momento esse reconhecimento seria adequado? Pode fazer o registro desde o início do processo onde se pleiteia o crédito?

- Esse registro é permanente ou deve ser revisto periodicamente? De quanto em quanto tempo?

- O que fazer se a empresa perder o processo? A medida é reversível?

- Como seria um fluxograma binário para essa tomada de decisão?

Fontes de Pesquisa: legislação, doutrina e jurisprudência.

## **3. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto**

Litígios são situações que permeiam a rotina de todas as empresas. E na área tributária os litígios são especialmente qualificados, por conta dos altos valores normalmente envolvidos, de forma que não raras as vezes são considerados materialmente relevantes para fins de auditoria e para a composição de demonstrações financeiras. Mas saber dosar o impacto contábil e fiscal dos litígios nas demonstrações das empresas é um desafio constante dos operadores da área tributária, tendo em vista a baixa produção bibliográfica sobre alguns temas e a subjetividade de conceitos determinantes à tomada de algumas decisões, como o *disclosure* de ativos contingentes derivados de direitos creditórios judicialmente pleiteados.

Com a adoção obrigatória do CPC-25 desde o ano de 2009, o mercado brasileiro passou a acompanhar nos anos seguintes uma forte produção de interpretações aos seus termos, principalmente por entidades como IBRACON, CVM, BACEN, etc. A leitura dessas interpretações nos permitem concluir que houve um enfoque predominante dos hermenutas aos temas de passivos contingentes, e que os ativos acabaram relegados a poucas análises, sem se considerar o impacto financeiro que podem causar nos balanços das empresas. O próprio FIPECAFI (Manual de Contabilidade Societária) trata do assunto de forma superficial e em apenas dois ou três parágrafos. Até mesmo o CPC-25 é sucinto sobre o assunto. Por conta disso, entendemos que destrinchar os requisitos do *disclosure* pretendido e sugerir complementos jurídicos ao preenchimento das lacunas subjetivas do assunto, com a exploração dos âmbitos de risco e certeza jurídicas, se mostram extremamente inovador e relevante ao mercado.

Como serão explorados temas relativos a litígios tributários e reconhecimento contábil de direitos creditórios entendemos que se tratam de assuntos comuns para grande parte das empresas que atuam no Brasil, havendo alto grau de permeabilidade e interesse do mercado.

#### 4. Familiaridade com objeto da pesquisa

Trata-se de assunto com o qual lido diariamente em meus clientes. Sou sócio de um escritório de consultoria tributária focado no levantamento de créditos fiscais e planejamento tributário. É bastante comum que eu seja procurado por empresas ao final de exercícios fiscais para lhes ajudar a bater metas e identificar oportunidades fiscais, onde o tema do reconhecimento de direitos creditórios sempre vem à tona. Contudo, como já dito, a baixa exploração acadêmica do assunto e a existência de lacunas interpretativas levam o tema para um cenário de subjetividade indesejado pelo mercado e pelas empresas, o que exige um esforço constante de minha parte em tornar objetivo e palpável o momento do *disclosure* a partir de regras jurídicas claras e seguras.

Diante desse contexto, por já haver debatido o assunto com diversos gestores financeiros nos últimos anos, por estudar o assunto há anos e por ser desafiado constantemente a identificar respostas a questões que o envolvem, entendo que possua a familiaridade necessária para explorar o assunto e sistematizar os conceitos que o permeiam.

#### 5. Sumário Preliminar

Apresentação

Introdução ao Problema

1. A Contabilidade e a Teoria da Divulgação

1.1. Normas Contábeis Brasileiras de Evidenciação

1.1.1. Impactos Financeiros da Evidenciação

1.1.2. O CPC como Fonte de Direito

1.1.2.1. Natureza Jurídica e Força Normativa dos Pronunciamentos Contábeis

1.1.2.2. Adoção Obrigatória dos CPCs: análise da discricionariedade gerencial

1.1.2.3. CPC 25: referencial histórico e marco legal

1.1.2.3.1. Provisões, Passivos e Ativos Contingentes

- 1.1.2.3.2. Ativos Contingentes: aplicação e diretrizes normativas
  - 1.1.2.3.2.1. Classificações Probabilísticas no CPC 25
    - 1.1.2.3.2.1.1. Interpretação das Classificações Probabilísticas em Matéria de Ativos Contingentes
- 2. A Certeza Jurídica
  - 2.1. Modelo Processual Brasileiro e a Previsibilidade Judicial
    - 2.1.1. A Vinculação ao Entendimento Jurisprudencial no Brasil
    - 2.1.2. O Sistema de Precedentes no Processo Judicial Brasileiro
      - 2.1.2.1. Análise da Discrecionabilidade Judicial na Sistemática do CPC/15
        - 2.1.2.1.1. Vinculação Padrão
        - 2.1.2.1.2. Vinculação Média
        - 2.1.2.1.3. Vinculação Forte (Em Sentido Estrito)
          - 2.1.2.1.3.1. Hipóteses Legais de Vinculação Em Sentido Estrito
            - 2.1.2.1.3.1.1. Ações de Controle de Constitucionalidade
            - 2.1.2.1.3.1.2. Recursos com Repercussão Geral
            - 2.1.2.1.3.1.3. Recursos Repetitivos
            - 2.1.2.1.3.1.4. Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas
        - 2.1.2.1.3.2. Recursos Repetitivos
  - 2.1.3. Tipo Vinculante: *Ratio Decidendi* X Enunciado
    - 2.1.3.1. Momento de Produção de Efeitos
    - 2.1.3.2. Risco de *Overruling*
      - 2.1.3.2.1. Análise do *Overruling* em Teses Tributárias
- 3. Classificação Probabilística dos Ativos Contingentes em Matérias Atreladas a Precedentes Judiciais Vinculantes
  - 3.1. Disclosure do Ativo Contingente
  - 3.2. Momento do Disclosure
  - 3.3. Valor de Registro
  - 3.4. Volatilidade da Classificação Probabilística: análise permanente
  - 3.5. Reversibilidade do Registro
  - 3.6. Análise do Risco Fiscal
  - 3.7. Casuísticas
    - 3.7.1. Matéria Pacificada em Recurso Repetitivo e Pendente de Análise de Repercussão Geral
    - 3.7.2. Disclosure em Teses Derivadas
    - 3.7.3. A (ir)relevância da Submissão/Aceitação do Fisco à Tese Vinculante
  - 3.8. Fluxograma Executivo
- 4. Conclusão e Recomendações
- 5. Referências Bibliográficas

## 6. Bibliografia Preliminar

Entendo que as análises bibliográficas necessárias ao desenvolvimento dessa pesquisa e dissertação devam ser organizadas em três grupos distintos, com focos específicos, no seguinte formato: um grupo de análise das fontes com conteúdo voltado aos ativos contingentes e suas peculiaridades; um grupo voltado à análise da certeza jurídica envolvendo os precedentes vinculantes e seus efeitos no ordenamento jurídico brasileiro, e um terceiro grupo com artigos e monografias que já tenham buscado realizar uma análise conjunta desses temas e até mesmo realizado análises similares ao tema proposto para verificação de quais foram as percepções desses outros pesquisadores e como isso pode servir como fonte ao meu trabalho.

Grupo 1. Nesse primeiro grupo de análises se encontram as obras que serão utilizadas como fonte para a construção dos conceitos relacionados aos ativos contingentes.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento n. 25, de 16 de setembro de 2009. Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes*. Brasília, DF. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=56>>. Acesso em 08.jul.2019.

INSTITUTO DOS AUDITORES INDEPENDENTES DO BRASIL (IBRACON). *Interpretação Técnica no 03/02 IBRACON - Tratamento Contábil Relativo aos Denominados Ganhos Contingentes*. São Paulo. 2002. Disponível em: <[http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/interpretacao03\\_02.htm](http://www.portaldecontabilidade.com.br/ibracon/interpretacao03_02.htm)>. Acesso em 10 ago.2018.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos. *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. FIECAFI. 3a. Ed. São Paulo. Editora Atlas, 2018.

RIBEIRO, A. C; RIBEIRO, M. de S.; WEFFORT, E. F. *Provisões, Contingências e o Pronunciamento CPC 25: as Percepções dos Protagonistas Envolvidos*. Revista Universo Contábil. v. 9, p.38-58, jul/set 2013.

SOUSA, Filipe Carneiro. COELHO, Claudio Ulysses Ferreira. *Ativo Contingente: a percepção dos contadores e auditores externos*. Revista Pensar Contábil. Rio de Janeiro. 2017. Vol. XIX no 70, p. 14-23, set./dez. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/pensarcontabil/article/view/3272>>. Acesso em 08.jul.2019.

SOUSA, Filipe Carneiro; ALVES, Rodrigo Araujo; SANTOS, Odilanei Moraes dos. *O Tratamento Contábil dos Ativos Contingentes sob a Ótica da Comissão de Valores Mobiliários (CVM)*. XVII USP International Conference in Accounting. São Paulo. 2018. Disponível em: <<https://congressosp.fipecafi.org/anais/Anais2018/ArtigosDownload/1132.pdf>>. Acesso em 08.jul.2019.

Grupo 2. Nesse segundo grupo de análises se encontram as obras que serão utilizadas como fonte para a construção dos conceitos relacionados aos fatores que indicam existir maior probabilidade de êxito nos processos judiciais, como os precedentes vinculantes.

DIDIER JR, F.; BRAGA, P. S.; OLIVEIRA, R. A. de. Curso de Direito Processual Civil: Teoria da Prova, Direito Probatório, Decisão, Precedente, Coisa Julgada e Tutela Provisória. 10. ed. Salvador: Jus Podivm, 2015.

MARINONI, Luiz Guilherme. Precedentes Obrigatórios. 5. Ed.: Jus Podivm, 2019.

STRECK, Lenio Luiz. Precedentes Judiciais e Hermenêutica: o sentido da vinculação no CPC/2015. 2. Ed.: Revista dos Tribunais, 2016.

ZANETI JUNIOR, Hermes. O Valor Vinculante dos Precedentes. 4. Ed.: Jus Podivm, 2019.

Grupo 3. Por fim, temos um terceiro grupo de análises, onde serão dedicadas horas de análise para verificar como outros pesquisadores se posicionaram diante de temas similares ao explorado neste projeto, e se há algum substrato da pesquisa deles que possa ser utilizado por mim como referência ou para o embasamento de algum argumento.

LIMA, Bruno Rodrigues Teixeira de; JÚNIOR, Cleiton Borges de Menezes; RODRIGUES, Jomar Miranda. *Disclosure de Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes Relacionados aos Precedentes Judiciais Vinculantes*. 3o Congresso UnB de Contabilidade e Governança. 2017. Disponível em:  
< <http://conferencias.unb.br/index.php/ccgunb/ccgunb3/paper/view/5883>>. Acesso em 08 jul.2019.

RIBEIRO, A. *Provisões, Contingências e Normas Contábeis: um Estudo de Gerenciamento de Resultados com Contencioso Legal no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2012.

SOUSA, Filipe Carneiro. COELHO, Claudio Ulysses Ferreira. *CPC 25 / IAS 37: evidenciação dos ganhos contingentes das empresas do setor de consumo cíclico e não cíclico e proposta de fluxograma para o tratamento contábil dessas contingências*. Revista Pensar Contábil. Rio de Janeiro. 2019. Vol. XXI, n. 74. Disponível em: <<http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-08/index.php/pensarcontabil/article/viewFile/3450/2625>>. Acesso em 08.jul.2019.

Obviamente que ao longo das análises outras obras poderão se mostrar necessárias ou sugeridas pelo orientador, além de pesquisas pontuais sobre determinados tópicos que

surgirem. Porém, entendo que o núcleo da pesquisa proposta possa ser estruturado a partir das obras acima referidas.

## 7. Cronograma de Execução

Atividade / Mês	2019					2020												Horas	
	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12		
Acompanhamento das Aulas	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	540h
Planejamento da Pesquisa		■	■																24h
Coleta de Dados			■	■	■	■													190h
Análise dos Quesitos 1 e 2						■	■												96h
Análise dos Quesitos 3 e 4							■	■											96h
Início do Desenvolvimento do Texto									■										20h
Debates com o Orientador		■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■	■			70h
Desenvolvimento e Conclusão do Texto										■	■								50h
Revisões, Complementos e Ajustes												■	■	■					36h
Entrega do Trabalho																	■		3h
Defesa da Dissertação																		■	10h

\*\*\*