

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS  
UNIDADE ACADÊMICA DE GRADUAÇÃO  
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

**REGINALDO DOS SANTOS BUENO**

**CONTABILIZAÇÃO DE INDÉBITOS TRIBUTÁRIOS COMO ATIVOS**

**CONTINGENTES:**

**análise do tratamento contábil empregado por empresas de capital aberto à  
exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS**

**Porto Alegre**

**2021**

REGINALDO DOS SANTOS BUENO

**CONTABILIZAÇÃO DE INDÉBITOS TRIBUTÁRIOS COMO ATIVOS**

**CONTINGENTES:**

**análise do tratamento contábil empregado por empresas de capital aberto à  
exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS**

Trabalho de conclusão de curso  
apresentado como requisito parcial para  
obtenção do título de Bacharel em  
Ciências Contábeis, pelo Curso de  
Ciências Contábeis da Universidade do  
Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Orientador: Prof. Clóvis Antônio Kronbauer

Porto Alegre

2021

## **AGRADECIMENTOS**

O presente trabalho marca o encerramento de mais um ciclo, ao qual não poderia me dedicar sem o sempre presente apoio de minha família, Sergio, Silvia, Renata e Vanessa, a quem agradeço a paciência com os momentos de falta.

De igual forma, não poderia deixar de agradecer à Universidade do Vale do Rio dos Sinos, *alma mater* que me proporcionou o desenvolvimento crítico tanto nas ciências jurídicas, quanto nas ciências contábeis.

Obrigado.

“A tarefa não é tanto ver aquilo que ninguém viu, mas pensar o que ninguém  
ainda pensou sobre aquilo que todo mundo vê.”

Arthur Schopenhauer

## RESUMO

Em um ambiente hostil como é o ordenamento tributário brasileiro, o planejamento tributário surge como obrigação para que as empresas possam ser competitivas. O planejamento tributário pode se dar de várias formas, dentre as quais por meio da discussão judicial de teses que podem levar à exoneração de determinado tributo, no qual a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS ganha relevante destaque. A presente pesquisa aplicada, qualitativa, descritiva e documental, teve como objetivo descrever o tratamento contábil aplicado ao reconhecimento tributário de receitas advindas de decisões judiciais decorrentes da exclusão do ICMS na Base Cálculo do PIS e da COFINS, buscando analisar o reconhecimento dos créditos como ativos ou como ativos contingentes. Após o estudo dos dados colhidos na amostra, consistente em empresas participantes do Ibovespa que possuíam registro da discussão judicial do tema, foi possível concluir que aproximadamente 1 em cada 5 empresas reconheceram ativos contingentes em virtude do cálculo de apuração dos créditos, o que impacta no recolhimento de IRPJ e de CSLL das empresas. Também concluiu que o tema foi tratado com extremo zelo mesmo pelas empresas que não reconheceram ativo contingente vinculado ao tema.

**Palavras-chave:** Ativo Contingente. Exclusão do ICMS. Planejamento Tributário.

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Setor de atuação das empresas que compõem o Ibovespa .....	38
Gráfico 2 – Empresas que indicaram em suas demonstrações contábeis a existência de ação judicial para a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS	39
Gráfico 3 – Setores de atuação da amostra .....	41
Gráfico 4 – Setor de atuação da amostra .....	42
Gráfico 5 – Constituição de ativo contingente .....	42
Gráfico 6 – Motivos para a não constituição de ativo contingente.....	44
Gráfico 7 – Motivos para a constituição de ativo contingente .....	48
Gráfico 8 – Empresas com ativo contingente motivado por incertezas no resultado da ação judicial.....	49
Gráfico 9 – Empresas que mensuraram o ativo contingente.....	51

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Ativo Contingente .....	28
Tabela 2 – Lista de empresas que compõem a amostra da pesquisa .....	40
Tabela 3 – Empresas que registraram ativos contingentes.....	47
Tabela 4 – Empresas com ativo contingente motivado por incertezas no resultado da ação judicial.....	49
Tabela 5 – Hipóteses identificadas de impactos no reconhecimento .....	55

## LISTA DE SIGLAS

CMV	Comissão de Valores Mobiliários
COFINS	Contribuição para financiamento da seguridade social
CRSFN	Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional
CSLL	Contribuição social sobre o lucro líquido
FGV	Fundação Getúlio Vargas
IASB	International Accounting Standards Board
ICMS	Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços
ICPC	Interpretação técnica do Comitê de Pronunciamentos Contábeis
IN	Instrução Normativa
IRPJ	Imposto de renda da pessoa jurídica
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de integração social
RE	Recurso Extraordinário
RFB	Receita Federal do Brasil
SPED	Sistema Público de Escrituração Contábil
STF	Supremo Tribunal Federal
Tema 69	Recurso Extraordinário nº 574.706 – Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	<b>9</b>
<b>1.1 Contextualização do tema e problema de pesquisa</b> .....	<b>9</b>
<b>1.2 Objetivos</b> .....	<b>12</b>
1.2.1 Objetivo geral .....	12
1.2.2 Objetivos específicos.....	12
<b>1.3 Delimitação do tema de pesquisa</b> .....	<b>13</b>
<b>1.4 Justificativa</b> .....	<b>13</b>
<b>1.5 Estrutura do trabalho</b> .....	<b>15</b>
<b>2 REVISÃO DA LITERATURA</b> .....	<b>16</b>
<b>2.1 Contabilidade e planejamento tributário</b> .....	<b>16</b>
<b>2.2 A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS</b> .....	<b>20</b>
<b>2.3 Considerações sobre o Ativo contábil</b> .....	<b>24</b>
<b>2.4 Ativo contingente e ativo fiscal litigioso</b> .....	<b>26</b>
<b>2.4 Considerações acerca da conversão de ativo contingente em ativo e da tributação incidente</b> .....	<b>30</b>
<b>3 METODOLOGIA</b> .....	<b>35</b>
<b>3.1 Classificação da pesquisa</b> .....	<b>35</b>
<b>3.2 População e amostra</b> .....	<b>35</b>
<b>3.3 Instrumentos de coleta dos dados</b> .....	<b>36</b>
<b>3.4 Tratamento e Análise dos Dados</b> .....	<b>36</b>
<b>3.5 Limitações Metodológicas</b> .....	<b>36</b>
<b>4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS</b> .....	<b>38</b>
<b>4.1 Descrição dos dados da amostra pesquisada</b> .....	<b>38</b>
<b>4.2 Registro de ativos contingentes</b> .....	<b>42</b>
4.2.1 Casos em que o ativo contingente não foi constituído .....	43
4.2.2 Casos em que o ativo contingente foi constituído .....	47
<b>4.3 Impactos da forma de reconhecimento nos resultados das empresas</b> .....	<b>52</b>
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	<b>56</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>58</b>

## 1 INTRODUÇÃO

Este capítulo apresenta uma introdução ao presente estudo, abordando a contextualização do tema proposto e o problema de pesquisa que se busca trabalhar. Além disso, nesse capítulo serão apresentados os objetivos e delimitação do tema e da pesquisa. Por fim, será apresentada a justificativa do projeto e a estrutura do trabalho.

### 1.1 Contextualização do tema e problema de pesquisa

O sistema tributário brasileiro é muito complexo e a sua adequada compreensão é uma dificuldade vivenciada por todas as empresas brasileiras. Não por outro motivo, o Ranking *Doing Business* 2020 (BANCO MUNDIAL, 2020 p. 18), desenvolvido pelo Banco Mundial, apresenta o Brasil como um dos piores países para se desenvolver um negócio, estimando uma necessidade média de dispêndio de 1.501 horas anuais apenas para que se possa pagar regularmente os tributos devidos nas operações das empresas, o maior número do mundo. Para se ter uma ideia do quão absurdo é esse número de horas gastas apenas para que se possa pagar tributos no Brasil, devemos considerar que o segundo país com o maior número de horas é a Bolívia, no qual são necessárias 1.025 horas anuais para se pagar tributos. Ou seja, ainda que consigamos reduzir em um terço o volume de trabalho necessário para a regularidade tributária, no máximo conseguiríamos ser o segundo pior país nesse quesito.

A avaliação do *Doing Business* (BANCO MUNDIAL, 2020 p. 18), ainda, considera que a maturação do Sistema Público de Escrituração Contábil (SPED), em utilização no país há mais de uma década, auxilia na redução do volume de horas necessárias para a conformidade tributária (que já chegou à 2.600 em 2004), mas a digitalização das obrigações tributárias por meio do SPED não é suficiente para um resultado mais expressivo devida a grande complexidade do sistema tributário brasileiro como um todo.

A complexidade tributária, dentre outros aspectos, motiva que o Brasil tenha um elevado grau de litigiosidade em matéria tributária. De acordo com Bossa (2017, p. 27), o litígio em matéria tributária em nosso país é motivado por três aspectos, que vão de aspectos socioculturais aos políticos e econômicos, passando pelos

aspectos normativos e processuais. Segunda a autora (BOSSA, 2017, p. 31) “reina a falta de clareza interpretativa e a discricionariedade na atuação das autoridades fiscais no curso da fiscalização, autuação, julgamento e cobrança do crédito tributário”, o que contribui para o crescimento do número de litígios tributários, que são motivados, também, pela possibilidade ampla e quase irrestrita de recursos administrativos e judiciais para a discussão de um tema tributário perante as autoridades competentes. No Brasil, o litígio em matéria tributária é considerado normal e, de certo modo, esperado, tanto pelos contribuintes quanto pelos agentes responsáveis pela fiscalização tributária, sendo também considerada pelos legisladores na edição de normas sobre tributos.

Essa litigiosidade tributária pode ser percebida na análise dos casos judiciais em tramitação perante o Supremo Tribunal Federal. Em recente estudo desenvolvido na FGV do Rio de Janeiro, Fossati e Costa (2020, p. 32) concluíram que, na última década, os processos tributários representavam um percentual entre 10% e 15% dos processos em tramitação perante a Suprema Corte. O estudo (FOSSATI e COSTA, 2020, p. 114) também conclui que, por conta da vigência de uma nova Constituição Federal em 1988, um novo sistema tributário foi instituído, o que aflorou os questionamentos tributários ao Poder Judiciário.

Por conta dessas diversas discussões tributárias, por vezes, os contribuintes obtêm vitórias perante o Fisco, nascendo-lhes o direito de reduzir sua carga tributária pela não incidência de determinado tributo ou pela possibilidade de recolhimento com alguma interpretação que lhe seja mais favorável. Dentre esses litígios, um clássico exemplo é a discussão travada no âmbito do STF sob a possibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, conhecido como o Tema 69 da Repercussão Geral.

A discussão judicial sobre esse tema se arrastou por mais de uma década nos Tribunais, sendo que alguns contribuintes ingressaram com ações judiciais discutindo o tema há mais de 15 anos.

Ao julgar o Tema 69, o STF definiu, em 2017, que o valor de ICMS não deve compor a base de cálculo do PIS e da COFINS, resultado esse que impacta milhares de empresas que discutiam esse tema judicialmente. Para se ter uma proporção do resultado desse julgamento, pode-se considerar a previsão realizada pelo Governo Federal na Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2020, onde há estimativa de impacto possível aos cofres da União em valor de R\$ 229 bilhões.

Em se tratando de um tema julgado em repercussão geral, isto é, de eficácia vinculante a todos tribunais e contribuintes, o precedente criado pelo STF passou a ser aplicado pelos demais tribunais espalhados pelo Brasil, acarretando decisões favoráveis para que contribuintes efetuem a adequação do seu procedimento tributário à novel orientação e, mais ainda, para que sejam autorizados a restituir tributos recolhidos a maior no passado, enquanto a antiga orientação estava em vigor. Ocorre que, a despeito da decisão vinculante, a Fazenda Nacional, representada pela PGFN e pela RFB, intenta de várias maneiras restringir a eficácia da decisão judicial.

Ponto de maior discussão resta na definição do cálculo do citado benefício: se o valor de ICMS a ser excluído é o destacado nas notas fiscais de saída de produtos ou se é o efetivamente apurado e recolhido pelos contribuintes. A discussão, em âmbito judicial, foi levada pela PGFN ao STF em recurso apresentado ao caso, julgado em 15 de março de 2021. Em âmbito administrativo, a RFB tratou de impor entendimento de que correta interpretação do julgamento é a segunda hipótese apresentada, que causa menor impacto aos cofres públicos, fazendo constar na Solução de Consulta Cosit nº 13/2018 e em seu Regulamento do PIS e COFINS (IN 1.911/2019) que para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS devem ser observados que o montante a ser excluído da base de cálculo mensal das contribuições é o valor mensal do ICMS a recolher.

Adicionalmente, a RFB também tratou de demonstrar seu entendimento, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 239/2019, de que créditos como os dessa natureza, se intentados restituição pela via da compensação, devem servir à compensação pelo prazo máximo de cinco anos, sob pena da perda do direito a se compensar o crédito auferido. Esse aspecto, em particular, ganha relevância quando se analisado o Tema 69, pois ele traz consigo uma possibilidade de geração de crédito às empresas em volumes realmente significantes, que talvez não sejam passáveis de compensação no prazo definido pela RFB.

Diante dessa contextualização, surgem incertezas quanto ao momento adequado de contabilização das receitas decorrentes de ações judiciais tais como o Tema 69. Isso porque, se de um lado o regime de competência e as normativas da RFB (Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2003) intentam o reconhecimento de créditos decorrentes de discussões tributárias logo após o trânsito em julgado da

matéria (especialmente para fins de apuração de IRPJ e de CSLL), de outro, a própria RFB intenta dar interpretação restritiva ao crédito oriundo do Tema 69, reduzindo o montante a que a empresa teria direito, ainda que eventualmente decisão judicial transitada em julgado a assegure direito mais abrangente.

Assim, surge o problema a ser respondido pelo presente projeto de pesquisa, ou seja: Qual o tratamento contábil aplicado ao reconhecimento tributário de receitas advindas de decisões judiciais decorrentes da exclusão do ICMS na Base Cálculo do PIS e da COFINS?

## **1.2 Objetivos**

Os objetivos do presente trabalho se subdividem-se entre objetivos gerais e específicos.

### **1.2.1 Objetivo geral**

O objetivo do trabalho é descrever o tratamento contábil aplicado ao reconhecimento tributário de receitas advindas de decisões judiciais decorrentes da exclusão do ICMS na Base Cálculo do PIS e da COFINS.

### **1.2.2 Objetivos específicos**

- a) Verificar qual o tratamento tributário dado à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS por empresas brasileiras de capital aberto;
- b) Identificar como devem ser contabilizadas as receitas decorrentes de decisões judiciais decorrentes da exclusão do ICMS na Base Cálculo do PIS e da COFINS;
- c) Avaliar o impacto do reconhecimento de diferentes tratamentos tributários no patrimônio líquido das empresas;
- d) Avaliar o impacto do reconhecimento de diferentes tratamentos no resultado das empresas.

### **1.3 Delimitação do tema de pesquisa**

O trabalho que o presente estudo pretende desenvolver se delimitará à análise dos conceitos de ativo e de ativo contingente e análise do momento de reconhecimento de créditos decorrentes de ações judiciais tributárias na contabilidade das empresas brasileiras de capital aberto que compõem o índice Ibovespa. Para fins do correto direcionamento, o estudo considerará apenas a discussão judicial em relação à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS e verificará apenas os reflexos da sua contabilização na apuração do IRPJ e da CSLL em empresas optantes pela forma de tributação do Lucro Real.

### **1.4 Justificativa**

Os aspectos de interpretação da discussão da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS geram dúvidas em relação ao correto momento de contabilização de créditos oriundos dessa discussão judicial, uma vez que, ainda que empresas tenham decisões judiciais transitadas em julgado reconhecendo o seu direito, há normativas da RFB que questionam o método de apuração dos valores e havia, à época das demonstrações, recurso judicial pendente, movido pela PGFN, que poderia, em maior ou menor extensão, alterar o entendimento sobre a matéria, com possibilidade de afetação inclusive de casos em que há trânsito em julgado relativo à matéria.

Esses aspectos causam preocupação para as empresas, seja do ponto de vista da necessidade de adequado reconhecimento contábil de seus resultados, que pode impactar no desempenho da empresa para com seus acionistas e para com o mercado, seja do ponto de vista do recolhimento de tributos sobre os valores reconhecidos. Não por outro motivo, a CMV, em seu ofício circular de início de ano, onde apresenta orientações sobre aspectos relevantes a serem observados nas demonstrações contábeis das Companhias de capital aberto em negociação no mercado de ações brasileiro, tratou de alertar as empresas para que tenham redobrada atenção em relação a este tema. De acordo com a CMV (2019, p. 2-3 e 32), a contabilização de valores dessa natureza deve ser realizada sempre com um bom juízo de valor, levado a efeito caso a caso, devendo-se atender a um alto critério de ceticismo no processo de tomada de decisões pela administração da

empresa, tudo com o intuito de se evitar que ocorram “*misleading*”, ou seja, enganos, que podem ter efeitos deveras prejudiciais no mercado de ações.

Em seu ofício circular do início de 2020, a CVM voltou a defender a necessidade de uma ponderação caso a caso acerca da adequada contabilização dos valores decorrentes de ações judiciais envolvendo o Tema 69, inclusive apresentando alguns cenários jurisprudenciais que acompanhou ao longo do ano de 2019 (CMV, 2020, 36-38).

A preocupação da CVM é tanta que, novamente, em 2021 fez constar em seu Ofício Circular a preocupação com esse tema, principalmente porque, desde 2017, os processos judiciais individuais das companhias voltaram a tramitar em observância à decisão do STF, muitos deles alcançando o seu trânsito em julgado, momento em que não cabem mais recursos ao processo, surgindo o direito do contribuinte ao crédito tributário.

O ofício de 2021, a CVM (2021, p. 9) ressalta que vem identificando tratamentos contábeis diversos envolvendo essa discussão, sendo que muitas delas não realizaram as devidas ressalvas em suas demonstrações contábeis, tudo isso podendo impactar em demonstrações contábeis não confiáveis, que podem ocasionar a leitura equivocada da situação patrimonial da empresa para os usuários externos daquelas demonstrações, como bem explanado pela CVM (2021, p. 10):

A preocupação das áreas técnicas da CVM é que os usuários das demonstrações contábeis tenham condições de avaliar o possível impacto nos preços das ações de emissão das companhias de um reconhecimento de crédito fiscal ou reversão de passivo na cifra de bilhões de reais, com base em mensurações não confiáveis (cujos critérios de quantificação possam ainda estar pendentes de discussão) a serem posteriormente, respectivamente, revertidos ou novamente constituídos. A preocupação das áreas técnicas da CVM reside no risco de informação enganosa, com consequências danosas aos investidores do mercado de capitais brasileiro e, ainda, na possibilidade de distribuição de dividendos e/ou remuneração de administradores com base em resultados que podem não se materializar.

Como ilustrado acima, em alguns casos analisados pelas áreas técnicas da CVM, a respectiva decisão judicial que transitou em julgado (conforme declarado pelas companhias) tem caráter genérico e ilíquido. Nessas hipóteses, pode não haver elementos suficientes para a mensuração confiável do valor a ser efetivamente recuperado ou revertido.

Esse nível de preocupação se mostra verdadeiramente necessário, seja pela complexidade do tema, onde uma decisão judicial poderá gerar uma série de efeitos imensuráveis antecipadamente, seja pela necessidade de proteção dos acionistas

dessas companhias de capital aberto. No ponto, deve-se sempre recordar que dentre os usuários externos das informações contábeis estão os investidores, que, conforme bem lembra Nascimento e Lopes (2017 p. 23), usam das informações sobre a situação patrimonial e sobre a capacidade financeira das empresas como instrumento de motivação nas estratégias de aquisição, manutenção ou venda de uma posição acionária, impactando diretamente no valor das ações da companhia no mercado.

A situação é de tamanha preocupação para o mercado de capitais que, no passado, situações que ensejaram um registro artificial de receitas decorrente de ativação irregular de créditos fiscais foi inclusive alvo de investigação e punição pelo Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional que, em 2016, condenou o Banco do Estado do Sergipe pela prática de registros de créditos fiscais sem a certeza e liquidez necessária para tanto (BRASIL, 2016).

Importante destacar que não foi identificado estudo precedente que faça análise semelhante a que o presente estudo se propõe, de modo que inexistem bases comparáveis dos resultados, servindo este como ponto de partida para uma série de análises possíveis em relação ao tema.

Diante desse contexto é que se justifica o presente trabalho, voltado a estudar a situação de modo a colaborar para o entendimento do tema.

### **1.5 Estrutura do trabalho**

O trabalho será desenvolvido contendo cinco capítulos, sendo o primeiro dedicado à introdução e contextualização do tema proposto, bem como para delimitar e justificar os objetivos do trabalho. No segundo capítulo, serão apresentadas as revisões literárias que sustentam o trabalho proposto. No capítulo de número três será apresentada a metodologia empregada na pesquisa. No quarto capítulo serão apresentadas as análises dos resultados alcançados com a pesquisa. Por fim, no quinto e último capítulo, serão apresentadas as considerações finais alcançadas com o trabalho.

## 2 REVISÃO DA LITERATURA

Este capítulo tem como função apresentar a revisão da literatura que embasa o presente projeto, por meio de considerações sobre contabilidade e planejamento tributário, da contextualização da discussão judicial acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, da análise do conceito de ativo e de ativo contingente, bem como da verificação dos impactos tributários do reconhecimento contábil de indébitos tributários.

### 2.1 Contabilidade e planejamento tributário

Conforme descrito na introdução, o sistema tributário brasileiro é extremamente complexo e a sua adequada compreensão é uma dificuldade vivenciada por todas as empresas brasileiras, fato que coloca o Brasil como um dos países com pior avaliação no Ranking *Doing Business* 2020 (BANCO MUNDIAL, 2020) sobre a facilidade de se fazer negócios.

Essa complexidade tributária, além da já reportada litigiosidade em matéria tributária, também motiva as empresas a buscar mecanismos para reduzir o encargo tributário incidente sobre as suas operações, no que se costuma denominar como planejamento tributário.

Crepaldi (2018, p.3) explica o planejamento tributário como o ato preventivo de elisão fiscal que busca encontrar meios legais de reduzir o desembolso financeiro das empresas para com os tributos que lhe são exigidos. Seguindo raciocínio semelhante, Carvalho (2018, p. 239) aprofunda a análise de o porquê de um planejamento tributário:

Quanto mais invasivo for o sistema tributário, mais incentivos serão criados para que o contribuinte não pague tributos. Assim como a carga tributária obviamente conta para esse incentivo, a complexidade do sistema também contribui. Com efeito, um sistema tributário dividido em competências federativas autônomas, com diversos tributos e diversas sistemáticas (não cumulativos, plurifásicos, dedutíveis etc.), inevitavelmente conterà falhas e lacunas normativa, que serão exploradas pelos contribuintes. Sendo assim, é racional querer pagar menos tributos, e uma das formas de fazê-lo é mediante o planejamento tributário. O planejamento tributário, cuja outra denominação mais técnica é elisão fiscal, denota a exploração racional pelo contribuinte das falhas de previsão pelo legislador tributário, sempre com o intuito de fazê-la pelas vias formalmente lícitas.

Ou seja, efetuar um planejamento tributário é o ato de buscar, dentro dos limites de atuação previstos em lei, uma forma de reduzir a carga tributária imposta aos contribuintes, de modo a buscar uma melhor performance tributária e, concomitantemente, uma vantagem ou uma igualdade competitiva para com as empresas concorrentes no mercado. No ponto, Klaus Tipke, ao analisar a moralidade tributária, vê no planejamento tributário uma forma de organização de conduta voltada à neutralidade concorrencial, na qual é dever das empresas e de seus assessores tributários a busca pela maior redução possível de tributos devidos ao Estado, desde que não seja violada a linha limítrofe da evasão fiscal (TIKPE, 2012, p. 106).

Da mesma forma, Porto (2016, p. 210), ao tratar do dever de colaboração no Direito Tributário, observa que tem o cidadão (e, em consequência, as empresas, na qualidade de contribuintes) o dever de proteção para com o Estado, o que significa a necessidade de que qualquer planejamento tributário seja realizado dentro dos estritos limites legais, de modo a não configurar a prática de atos fraudulentos. Ou seja, tem o contribuinte o dever de “zelar pela integridade do álgter, abstendo-se de praticar condutas que possam produzir dano ou gerar prejuízo (PORTO, 2016, p. 210).

Têm-se, assim, um necessário respeito à ética, seja do ponto de vista do Estado para com o contribuinte, seja do ponto de vista do contribuinte para com o Estado. Nesse sentido, Nogueira (2007, p. 175-176) bem conceitua a “ética fiscal privada” e a “ética fiscal pública”, definindo a primeira como sendo a obrigação ética de pagar o tributo devido, sendo que “não pode o contribuinte valer-se do planejamento tributário para efetuar pagamento de tributo aquém de sua capacidade contributiva” (NOGUEIRA, 2007, p. 176). Já a ética fiscal pública é assim definida pelo autor (NOGUEIRA, 2007, p. 176):

Já a ética fiscal pública é informada por quatro valores superiores, a saber: a *liberdade*, que consiste na aceitação da opção fiscal a ser adotada pelo contribuinte, desde que respeitada a sua capacidade contributiva; a *igualdade*, no sentido de que todos que estiverem na mesma situação haverão de sofrer a mesma tributação; a *segurança*, que pugna pela não-tributação de surpresa, irracional etc; e, finalmente, a *solidariedade*, ápice da efetivação da *ética fiscal pública*. [grito no original]

Um dos principais pesquisadores desse instituto, Marco Aurélio Greco (2008, p. 126) entende o planejamento tributário como uma forma de expressão da

liberdade contratual do indivíduo, por meio da qual é possível exercer a liberdade de planejar e preparar negócios de forma que incida a menor carga tributária possível.

Dessa forma, planejamento tributário se mostra como um mecanismo de defesa do contribuinte para com o sistema tributário, de modo a garantir o pagamento de tributos no menor patamar possível, respeitados os limites éticos que permeiam a relação Estado-Contribuinte, que significa não exceder os preceitos de elisão fiscal que respeitam a licitude.

No contexto brasileiro, a necessidade de planejamento tributário se justifica por conta da alta incidência tributária nos resultados das empresas. Crepaldi (2018, p. 48) estima que aproximadamente 33% da receita bruta das empresas brasileiras são comprometidos com o pagamento de tributos, sendo que o IRPJ e a CSLL podem chegar a compor até 51,51% do lucro líquido apurado pela organização. O autor explica que, no contexto empresarial de grande competição de mercado, o planejamento tributário deixa de ser uma busca adicional de performance para se tornar uma necessidade básica da empresa, sendo necessário, antes mesmo do início de qualquer negócio ou alteração de ramos, uma completa gestão fiscal para identificar as formas de se obter eficiência tributária (CREPALDI, 2018, p. 81).

Neste contexto, Pinto Coelho Velho *et al* (2014, p. 119) tratam a gestão tributária, por meio da qual se consolida o planejamento tributário, como uma ferramenta de incremento da competitividade das empresas, já que o alto custo tributário e a forte fiscalização dos organismos de controle impactam de sobremaneira os resultados das organizações e reduzem os seus riscos frente ao mercado de capitais. Os autores desenvolveram estudo onde concluem que um planejamento tributário bem desenvolvido acarreta eficiência tributária de uma organização, entretanto, sendo necessário que o planejamento seja realizado de forma transparente e com perfeito alinhamento entre os interesses dos agentes e da organização, de modo que os resultados sejam claros e alheios aos interesses pessoais dos administradores, situação esta encontrada nas empresas que praticam a governança corporativa em sua gestão (PINTO COELHO VELHO *et al*, 2014, p. 119).

Da mesma forma, Fabretti (2017, p. 137) defende o planejamento tributário como mecanismo essencial para que o contribuinte consiga competir de forma paritária no mercado:

Às vezes, o governo tenta passar para a sociedade a falsa ideia de que o planejamento tributário é algo que prejudica o país, o que, no mínimo, é uma postura lamentável.

A verdade é que as alterações na legislação tributária são feitas quase semanalmente, de forma torrencial, usando e abusando da edição e reedição de medidas provisórias (reedição que não é autorizada pela CF, art. 62), uso e abuso que vêm sendo tolerados, de forma inexplicável, pelo Legislativo e pelo Judiciário.

Essas constantes alterações geram confusão e insegurança jurídica. Além disso, essa legislação se contradiz, com frequência, em muitos pontos, produzindo diversas alternativas e abrindo lacunas na lei.

Se o agente econômico não for bem assessorado na parte jurídica e contábil, ele não conseguirá cumprir as infindáveis exigências detalhistas da lei.

Sem um bom planejamento tributário, será muito difícil competir num mercado globalizado e garantir um bom retorno para o capital investido.

E é sob este aspecto que Heleno Taveira Tôrres (2001, p. 37) explica o planejamento tributário como sendo a conduta do contribuinte representada por “atitudes lícitas na estruturação ou reorganização de seus negócios tendo como finalidade a economia de tributos”. Para o autor, a economia tributária pode ser alcançada evitando-se a incidência de tributos, por meio da redução da carga incidente sobre o negócio da empresa, ou pelo diferimento no tempo do impacto fiscal dos tributos sobre as operações da organização (TÔRRES, 2001, p. 37).

As formas de aplicação do planejamento tributário apresentadas por Tôrres são mais aprofundadas por Crepaldi (2018, p.72-73), para quem as finalidades de se planejar os tributos das organizações são a busca por (a) se evitar a incidência do fato gerador do tributo; (b) reduzir o montante a ser pago do tributo, por meio da redução da sua alíquota ou base de cálculo; (c) diferir o momento do pagamento do tributo, desde que isso não acarrete imposição de multa; (d) evitar a aplicação de penalidades; e, por fim, (e) recuperar tributos que indevidamente foram recolhidos no passado.

Neste último prisma, o da recuperação de tributos indevidamente recolhidos, é lugar onde o Brasil se destaca em nível internacional. Por conta de toda a complexidade do sistema tributário até então demonstrada, é rotineiro – especialmente para os maiores contribuintes – a busca por oportunidades tributárias advindas de discussões judiciais acerca de legalidade e constitucionalidade de um cem número de normas jurídico-tributárias. Não por outro motivo, Lopes e Campedelli (2017, p. 105) ao realizar um levantamento sobre pesquisas de dados sobre o contencioso tributário brasileiro, demonstram que, se analisadas somente as grandes empresas brasileiras, há aproximadamente 283 bilhões de reais de tributos

em litígio no país. De acordo com os autores, são discutidos no judiciário brasileiro créditos tributários equivalentes à 2,4% do PIB nacional, o que coloca o Brasil em larga liderança nesse quesito.

Assim, tem-se que, no sistema tributário brasileiro, o planejamento tributário, ato de buscar uma melhor performance tributária dentro dos limites interpretativos da legislação tributária, é item essencial de planejamento estratégico das organizações, podendo gerar resultados relevantes, sobretudo no aspecto concorrencial da empresa para com o seu mercado de atuação, sendo que uma das ferramentas muito utilizada pelas empresas para se alcançar esses resultados é o litígio judicial em matéria tributária.

## **2.2 A exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS**

Conforme anteriormente abordado, o sistema tributário brasileiro é extremamente complexo e, neste contexto, o planejamento tributário surge como ferramenta fundamental para garantir competitividade às empresas. Entre as ferramentas que podem ser utilizadas em um planejamento tributário, encontra-se a possibilidade de buscar a recuperação de tributos indevidamente recolhidos, o que, por muitas vezes, se procede por meio de discussões judiciais acerca da legalidade e constitucionalidade das mais diversas incidências tributárias. Entre essas discussões, destaca-se aquela que pretendia a exclusão do ICMS da base de cálculo das contribuições sociais ao PIS e à COFINS.

O tema não é novidade no contexto da judicialização de questões tributárias: o primeiro caso tratando da matéria junto ao STF foi protocolado na Suprema Corte em 1998 (RE 240.785) e fundamento jurídico que sustenta a pretensão de vários contribuintes é o mesmo: a Constituição Federal limita a incidência do PIS e da COFINS à receita ou faturamento, conceito no qual o ICMS incidente sobre as operações de comercialização não devem se fazer compor. Sobre o ponto, Carrazza, há muito, defende que o conceito de faturamento pressupõe uma riqueza própria do contribuinte (CARRAZZA, 2006, p. 491):

Ora, faturamento, para o Direito Comercial, para a doutra e para a jurisprudência, nada mais é do que a expressão econômica de operações mercantis ou similares, realizadas, no caso em estudo, por empresas que, por imposição legal, sujeitam-se ao recolhimento do PIS e da COFINS.

O *faturamento* (que, etimologicamente, advém de *fatura*) corresponde, em última análise, ao *somatório* do valor das operações negociais realizadas pelo contribuinte. *Faturar*, pois, é obter receita bruta proveniente da venda de mercadorias ou, em alguns casos, da prestação de serviços.

Noutras palavras, *faturamento* é a contrapartida econômica, auferida, como *riqueza própria*, pelas empresas em razão do desempenho de suas atividades típicas. Conquanto nesta contrapartida possa existir um componente que corresponde ao ICMS devido, ele não integra nem adere ao conceito de que ora estamos cuidando. [grifo no original]

Em semelhante sentido, Chiesa e Oliveira (2007) defendem:

Para os que a defendem, no ICMS, embora o sujeito passivo da regramatriz de incidência seja aquele que pratica as operações de circulação de mercadorias ou de prestação de serviços de transporte interestadual e de telecomunicações, o valor relativo à carga tributária devida em cada operação e destacada no respectivo documento fiscal, de regra, é repassada ao adquirente do bem comercializado, de forma que o ônus tributário incidente na operação comercializar mercadorias não é suportado pelo sujeito passivo. O sujeito passivo, pois, na condição de contribuinte, apenas se encarrega de efetuar a retenção do tributo devido, lançá-lo devidamente em seus livros fiscais e efetuar o repasse do quantum devido aos cofres do ente político competente no caso concreto: os Estados ou o Distrito Federal. Em termos de ICMS, contribuinte "de jure" repercute o ônus tributário sobre outra pessoa, a qual se qualifica como contribuinte de fato.

Nessa visão, pois, o contribuinte "de jure" coloca-se em termos de relação jurídico-tributária como um mero repassador do ônus tributário ao sujeito ativo da relação jurídica, e a quem cabe receber a parcela relativa ao ICMS, por injunção constitucional.

Utilizando esses argumentos, o STF, em agosto de 2006, formou maioria no julgamento do RE 240.785 no sentido da impossibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, decisão confirmada em outubro de 2014, quando da finalização do julgamento de tal recurso.

Todavia, embora decidido pela Suprema Corte, o julgamento do RE 240.785 não foi julgado sob o rito e Repercussão Geral – previsão contida no Código de Processo Civil para garantir que um precedente judicial tenha força vinculante à outros processos com idêntica discussão – o que ensejou um novo julgamento da matéria, dessa vez pela análise do RE 574.706, Tema 69 da Repercussão Geral.

Nesse julgamento, o STF, mantendo a decisão antes proferida, novamente decidiu pela necessária exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, sob o argumento de que a base de cálculo dessas contribuições deve ser composta apenas pelo faturamento, conceito do qual o ICMS não faz parte, por não representar uma riqueza própria do contribuinte, mas sim meramente um valor que transitoriamente circula pelo caixa e pela contabilidade da empresa para posteriormente ser repassado ao Fisco.

Entretanto, como antes antecipado, a despeito da decisão vinculante, a Fazenda Nacional, representada pela PGFN e pela RFB, intenta de várias maneiras restringir a eficácia dessa decisão judicial.

Dois são os principais pontos de argumentação que pelo qual o Fisco busca reduzir os efeitos da decisão proferida pelo STF. No primeiro, busca a Fazenda Nacional uma definição do cálculo do citado benefício: se o valor de ICMS a ser excluído é o destacado nas notas fiscais de saída de produtos ou se é o efetivamente apurado e recolhido pelos contribuintes. Além de levantar a discussão em âmbito judicial, a RFB, em âmbito administrativo, tratou de impor entendimento de que correta interpretação do julgamento é a segunda hipótese apresentada, que causa menor impacto aos cofres públicos, fazendo constar na Solução de Consulta Cosit nº 13/2018 e em seu Regulamento do PIS e COFINS (IN 1.911/2019) que para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS devem ser observados que o montante a ser excluído da base de cálculo mensal das contribuições é o valor mensal do ICMS a recolher.

O segundo ponto de argumentação da Fazenda Nacional diz respeito à modulação de efeito, que se trata de um mecanismo pelo qual, ainda que declarada inconstitucional, uma norma tem sua validade assegurada por um determinado período, a fim de que não surta efeitos passíveis de causar prejuízo exacerbado a determinado ente (CARVALHO, 2018, p. 338).

Sobre modulação de efeitos, convém ressaltar a posição de Carvalho (2018, p. 339) no sentido de que o mecanismo é consequencialista e causa incentivos inadequados ao legislador:

Se considerarmos o tempo médio que uma questão leva para ser julgada no Supremo Tribunal Federal, pode valer a pena seguir instituindo exações inconstitucionais que, no entanto, geram receitas que não necessitarão ser devolvidas aos contribuintes. A modulação, ou pelo menos o seu uso irrestrito, incentivaria os entes federativos a paulatinamente violar a Constituição, uma vez que a sanção que funcionaria como barreira, qual seja o custo econômico-financeiro de devolução dos tributos recolhidos indevidamente, é neutralizada.

Retomando às pretensões da Fazenda Nacional com o seu recurso à decisão do Tema 69, o pedido de modulação de efeitos tem como objetivo limitar o direito dos contribuintes ao aproveitamento da decisão de eficácia vinculante para que com

isso o volume de devolução de tributos indevidamente recolhidos seja ao menos reduzido.

O grande problema decorrente da pendência do julgamento do recurso oposto pela Fazenda Nacional residia no fato de que, a depender do caso concreto, ainda que transitada em julgado, decisão judicial que autorize a restituição e/ou compensação dos tributos indevidamente recolhidos podia não ser suficientemente confiável para fins de reconhecimento deste ativo, podendo gerar registros contábeis inadequados, com ativações indevidas ou baixa de provisões inoportunas.

A discussão do Tema 69 trouxe à inúmeras empresas uma possibilidade de registro de um crédito fiscal em um montante sem precedentes na história. Para se ter uma ideia, apenas a Magazine Luiza reconheceu em suas demonstrações contábeis o montante de R\$ 1,2 bilhões relativos à créditos oriundos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS (MAGAZINE LUIZA, 2021, p. 74).

Justamente nesse sentido é a preocupação da CVM, como anteriormente abordado, isso porque, nas empresas com ações negociadas em bolsa de valores, esse registro inadequado pode impactar os usuários externos demonstrações contábeis que irão “avaliar o possível impacto nos preços das ações de emissão das companhias de um reconhecimento de crédito fiscal ou reversão de passivo na cifra de bilhões de reais, com base em mensurações não confiáveis” (CVM, 2021, p. 10). O volume de créditos em um montante número de empresas pode gerar distorções nas avaliações das companhias, podendo gerar interpretações equivocadas pelos destinatários das demonstrações contábeis.

De outro lado, há também quem tenha receio de que eventual modulação de efeitos da decisão possa ensejar o ajuizamento de ações rescisórias pela Fazenda Nacional, com o intuito de desconstituir a decisão transitada em julgado das empresas e impedir o aproveitamento do crédito fiscal (CVM, 2019, p. 31).

Além disso, conforme será abordado oportunamente, o reconhecimento desses créditos tributários acarreta a incidência de IRPJ e de CSLL, sendo que o registro indevido pode gerar recolhimento de tributos à menor ou, ainda, recolhimentos à maior, prejudicando o caixa da empresa.

### 2.3 Considerações sobre o Ativo contábil

A legislação societária brasileira, mais precisamente a Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), é a responsável por definir a estruturação básica do Balanço Patrimonial das empresas, dividindo-o em ativo, passivo e patrimônio líquido. Para o ativo, a legislação prevê a subdivisão entre ativo circulante e não circulante, sendo o primeiro composto pelas disponibilidades, pelos direitos realizáveis no curso do exercício social subsequente e pelas aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte, e o segundo, pelo ativo realizável a longo prazo, pelos investimentos, e pelo imobilizado e intangível.

Para Ludícibus (2020, p. 12), os ativos de uma entidade “resultam de transações passadas ou de outros eventos passados, representam todos os bens e direitos de propriedade de controle da entidade que são avaliáveis em dinheiro e que representam benefícios presentes ou futuros”.

No aspecto normativo, a NBC TG Estrutura Conceitual (CFC, 2019) dispõe que um ativo é “um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados”, recurso econômico, por seu turno, a norma dispõe que é “um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos”. Assim, em resumo, um ativo é um direito em controle da entidade que tem um potencial de gerar recursos econômicos para a organização.

Para melhor definir se um determinado bem ou direito pode ser considerado um ativo, a norma detalha e exemplifica quais são os direitos geradores de um ativo, o que deve ser considerado como um potencial de produzir benefícios econômicos e quando se está diante de uma situação de controle do bem.

Por “direito”, a norma exemplifica direitos oriundos de obrigações de outra parte, como os direitos de receber produtos e serviços, e direitos atrelados a bens que independem de obrigações de outra parte, como os direitos sobre propriedade intelectual.

Importante destacar, no ponto, que nem todos os direitos podem ser considerados ativos, já que direitos disponíveis a todas as partes sem um custo significativo, como o caso do direito de acesso à bens públicos, bem como direitos econômicos da própria organização, não são passíveis de reconhecimento como um ativo, conforme a NBC TG Estrutura Conceitual (CFC, 2019).

Sobre os benefícios presentes ou futuros que caracterizam o ativo, Ludícibus (2020, p. 12) descreve como o potencial do bem ou do direito de, ainda que indiretamente, gerar fluxo de caixa ou equivalentes de caixa para a entidade, podendo ser utilizado para a produção de bens ou a prestação de serviços, trocado por outros ativos, utilizado para liquidar um passivo existente, ou, ainda, podendo ser utilizado para distribuição aos proprietários da organização.

No mesmo sentido, Crepaldi (2013, p. 38) conceitua o potencial de geração de benefício econômico como o potencial de contribuição do bem ou direito para o fluxo de caixa ou equivalentes, podendo atingir essa finalidade não só por seu potencial de integração às atividades operacionais da organização, mas também por seu potencial de conversibilidade em caixa ou equivalentes ou até mesmo pela sua capacidade de reduzir as saídas do caixa da entidade.

A NBC TG Estrutura Conceitual (CFC, 2019), por sua vez, bem explica a relação de certeza e probabilidade de recebimento do benefício econômico para fins do seu reconhecimento com um ativo:

Um recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos. Para que esse potencial exista, não precisa ser certo, ou mesmo provável, que esse direito produzirá benefícios econômicos. É necessário somente que o direito já exista e que, em pelo menos uma circunstância, produzirá para a entidade benefícios econômicos além daqueles disponíveis para todas as outras partes.

Outro requisito para a caracterização como ativo, o controle, segundo a NBC TG Estrutura Conceitual (CFC, 2019) está presente se a organização “tem a capacidade presente de direcionar o uso do recurso econômico e obter os benefícios econômicos que podem fluir dele”. Controle, para a norma, pressupõe a capacidade da entidade de impedir que outras organizações direcionem o uso do recurso econômico.

Ludícibus (2020, p. 12) exemplifica o controle com o exemplo do imóvel em arrendamento mercantil, que apesar de não estar legalmente em propriedade da organização, “será um ativo desde que a entidade controle os benefícios econômicos que são esperados que fluam de sua propriedade”.

Ou seja, não é necessário que a entidade detenha a propriedade jurídica do bem ou direito, mas sim que tenha sobre ele o direito exclusivo de determinar o uso de seus recursos, ainda que esses sejam imprecisos. De acordo como a NBC TG Estrutura Conceitual (CFC, 2019), o controle “não implica que a entidade pode

assegurar que o recurso produzirá benefícios econômicos em todas as circunstâncias. Em vez disso, significa que se o recurso produz benefícios econômicos, a entidade é a parte que os obterá direta ou indiretamente”.

## 2.4 Ativo contingente e ativo fiscal litigioso

A contabilidade é regida e se guia por princípios básicos norteadores da elaboração e desenvolvimento das demonstrações contábeis. Historicamente, um dos princípios fundamentais a serem analisados na contabilidade é o princípio da prudência.

Segundo Crepaldi (2013, p. 13),

O Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

Determina a adoção do menor valor para os componentes do ativo e do maior para os do passivo, sempre que se apresentem alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido. O Princípio da Prudência impõe a escolha da hipótese de que resulte o menor patrimônio líquido, quando apresentarem opções igualmente aceitáveis diante dos demais Princípios de Contabilidade.

A adoção da prudência na elaboração das demonstrações contábeis, entretanto, possuía a capacidade de gerar externalidades negativas, pois, segundo Gelbcke *et al* (2018, p. 31), muitas vezes era utilizada para justificar a suavização de demonstrações contábeis por administradores que, como a Teoria do Agente explica, podem se valer de princípios como esse para de alguma forma apresentar melhores resultados.

Por esse motivo, a International Accounting Standards Board (IASB), na mais recente e atual Estrutura Conceitual de contabilidade não mais apresenta a prudência como um princípio de observância balizador das demonstrações contábeis. Isso porque, conforme explica Charneski (2018, p.130-131), a preocupação da IASB residia na possibilidade da adoção de práticas de suavização de resultados, por meio da subavaliação de ativos e da superavaliação de passivos, com o uso excessivo de provisionamentos que posteriormente seriam revertidos para fins de inflacionar resultados futuros. Ainda segundo o autor, o uso da

prudência dessa maneira se torna de certa forma incompatível com a neutralidade, uma característica essencial das demonstrações financeiras, que pressupõe a total ausência de viés direcional das demonstrações de resultados. No mesmo sentido, Fabretti (2017, p. 40) explica que a prudência conflitua com o pressuposto de neutralidade que deve ser adotado nas demonstrações contábeis, razão pela qual a revisão 1 da Estrutura Conceitual das normas contábeis delineadas pelo CPC amenizou o conceito da prudência como princípio de contabilidade.

Prudência significa cautela na análise de incertezas que podem influenciar na contabilização de um ativo ou de um passivo, de modo a evitar a subavaliação ou a superavaliação das demonstrações contábeis, o que pode refletir de maneira adversa para os usuários da informação contábil. Isso porque, assim como a contabilidade é uma ciência social aplicada, as demonstrações contábeis não pertencem às ciências exatas, e por isso, um julgamento equivocado sob o suposto aspecto da prudência, influenciado por motivações internas, pode gerar lucros exagerados, passíveis de futuros ajustes negativos relevantes, ou redução do resultado da organização, impactando resultados futuros (GELBCKE *et al*, 2018, p. 31).

Todavia, o princípio da prudência ainda influencia alguns aspectos específicos das demonstrações contábeis, sobretudo em relação aos ativos, como é o caso do ativo contingente.

Ativo contingente, de acordo com a NBC TG 25 (CFC, 2017), são direitos sob o controle da entidade, com potencial de produzir benefícios econômicos, mas se diferenciam dos ativos porque, neste caso, a probabilidade de realização do ganho não é certa, mas é praticamente certa. Surgem de eventos que não são planejados ou de outros que não são esperados. O conceito expressamente empregado pela normativa técnica ao ativo contingente diz que ele é “um ativo 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” (CFC, 2017).

Percebe-se que, por inspiração da prudência, o reconhecimento de um ativo se mostra mais rigoroso do que o reconhecimento de um passivo, já que para o registro do primeiro, é necessário que a entrada de benefícios seja praticamente certa, enquanto para o registro do segundo, basta que a saída de recursos seja provável.

Neste sentido, Charneski e Murcia (2020, p. 182) discorrem:

É relevante salientar, portanto, a existência de assimetria entre os critérios de reconhecimento da provisão (passivo contingente) e de um ativo contingente. Em outras palavras, as exigências mínimas (threshold) para registro contábil de ativos e passivos oriundos de contingências é distinta; a norma (CPC 25) requer uma “maior certeza” para o registro de ativos. A título ilustrativo, considere-se duas empresas que litigam entre si. A empresa ré (polo passivo) deverá registrar uma provisão caso entenda ser provável a perda da referida ação. Em contrapartida, a autora da ação (polo ativo) não reconhecerá o referido ativo decorrente dos valores a receber. Regra geral, como o critério para o registro contábil é que o ganho seja “praticamente certo”, a entidade deverá, na maioria dos casos, esperar o trânsito em julgado da ação. Essa assimetria implica o registro de uma despesa e de um passivo pela parte “perdedora” do processo – sem correspondente ativo e receita pela “ganhadora”. Como se diz anedoticamente na prática, “o Balanço do mundo não fecha”.

Para deixar expressa a diferenciação entre o ativo e o ativo contingente, a NBC TG 25 (CFC, 2017) resume os conceitos em tabela.

Tabela 1 – Ativo Contingente

Ativos Contingentes: são caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, há um ativo possível cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.		
A entrada de benefícios econômicos é praticamente certa.	A entrada de benefícios econômicos é provável, mas não praticamente certa.	A entrada não é provável.
O ativo não é contingente (item 33).	Nenhum ativo é reconhecido (item 31) Divulgação é exigida (item 89).	Nenhum ativo é reconhecido (item 31). Nenhuma divulgação é exigida (item 89).

Fonte: NBC TG 25 (CFC, 2017), adaptado.

O ativo contingente, portanto, não é um ativo, e, por isso, não integra as demonstrações contábeis da organização, mas deve ser informado em notas explicativas, sempre que possível, com a mensuração de suas estimativas de ganhos, desde que não de forma a dar indicações indevidas acerca da probabilidade de resultado econômico. Nascimento e Lopes (2017, p.56) dão destaque para a

ausência de absoluta certeza e de liquidez para fins de diferenciar um ativo de um ativo contingente.

Embora não se trate de um ativo que gere efeitos patrimoniais e/ou contábeis à empresa de forma imediata, o ativo contingente é de extrema relevância para a análise das demonstrações contábeis das companhias, pois evidencia futuros acréscimos patrimoniais cuja realização é provável, mas ainda não praticamente certa, que poderão impactar nos resultados futuros e, por esse motivo, devem ser de conhecimento dos usuários das demonstrações contábeis.

Neste sentido, Nascimento e Lopes (2017, p. 70) discorrem:

Não são esperadas omissões de informações relevantes que, se conhecidas, poderiam alterar as decisões tomadas pelos usuários existentes ou potenciais.

A determinação de estimativas significativas e o julgamento profissional exercido pelos elaboradores das demonstrações contábeis devem ser amplamente divulgados, e serão interpretados pelos usuários como a melhor estimativa, ou seja, o melhor parâmetro de referência disponível naquela data para monetizar as provisões e fatos relevantes que precisam ser informados tempestivamente aos tomadores de decisão.

Considerado o conceito de ativo e de ativo contingente, importante para o presente estudo a apresentação do conceito de ativo fiscal litigioso. Os ativos fiscais litigiosos, de acordo com ANCELES (2012, p. 28) são sobretudo ativos, mas de origem vinculada a um evento não planejado ou não esperado que se origina de uma discussão no âmbito administrativo ou judicial que envolva matéria tributária tendente a interpretar a norma tributária de forma a reduzir a incidência de tributos a que o contribuinte está sujeito.

Os ativos fiscais litigiosos, por si só, não são de reconhecimento obrigatório. De acordo com ANCELES, (2012, p.29), em pesquisa realizada com base nas empresas de capital aberto listadas na bolsa de valores brasileira, poucas são as empresas que evidenciam o reconhecimento de ativos fiscais litigiosos.

De outro lado, no que diz respeito à análise da contabilização de receitas decorrentes de discussões judiciais envolvendo matéria tributária por empresas de capital aberto listadas na bolsa de valores, verificando o tratamento tributário como ativo ou como ativo contingente, destaca-se o trabalho de Lima *et al* (2019,p.40), que aborda conceitos definidores do ativo contingente, quantificando o conceito de “praticamente certo” como uma situação em que há mais de 95% de chances de que o evento ocorra e que, em algumas decisões judiciais, a prudência recomendaria a

evidenciação do direito como provável nas notas explicativas das demonstrações contábeis das organizações. Ainda, o trabalho dos autores analisa 96 empresas listadas na bolsa de valores brasileira, concluindo que 14 divulgam a existência de precedentes judiciais vinculantes que se apliquem às suas operações, sendo que, em relação a evidenciação e divulgação de ativos contingentes, 13 empresas prestaram esse tipo de informação e, dessas, apenas 2 empresas reconheceram essa contingência como um ativo no seu balanço patrimonial (LIMA *et al*, 2019, p. 41).

Os ativos fiscais litigiosos, portanto, devem respeitar as regras de evidenciação com base na sua caracterização como ativo ou ativo contingente. Ou seja, se a entrada é provável, mas não praticamente certa, deverá ser evidenciada em notas explicativas como ativo contingente; se a entrada é praticamente certa, deverá ser reconhecida como ativo e evidenciada nas demonstrações contábeis.

#### **2.4 Considerações acerca da conversão de ativo contingente em ativo e da tributação incidente**

Quando a previsibilidade de recebimento de uma receita deixa de ser provável para se tornar praticamente certa, é necessário que o ativo contingente antes apresentado em notas explicativas seja convertido em um registro de um ativo na contabilidade da empresa. Entretanto, em se tratando de discussões judiciais complexas, como é a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, alcançar a certeza necessária para o registro do ativo pode não ser uma tarefa muito simples.

Quando se trata de resultados oriundos de ações judiciais, embora a regra contábil não expresse regramento específico, é praxe das empresas o reconhecimento da receita como ativo após o trânsito em julgado do processo litigioso (QUERQUILLI e RODRIGUEZ, 2021, p. 42).

Em igual sentido, do ponto de vista do momento do reconhecimento para fins de tributação do indébito pelo IRPJ e pela CSLL, é o entendimento da Receita Federal do Brasil, que, por meio do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2003, entende que o reconhecimento, pelo regime de competência, deve se dar no momento do trânsito em julgado da decisão judicial que define o valor a ser restituído.

Ocorre que, a depender do caso, concreto, alguns fatores podem influenciar positiva ou negativamente a certeza da disponibilidade econômica do indébito tributário relativo à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Conforme anteriormente abordado, dois principais pontos de dúvidas pairam em relação à tese, que só posteriormente foram explicitados pelo STF quando do julgamento do recurso oposto pela Fazenda Nacional à decisão do Tema 69:

Muitas das decisões judiciais já proferidas país afora para excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS não abordaram a questão relativa a “qual” ICMS deve ser excluído: se o recolhido ou o destacado. Nesta dicotomia de entendimentos, embora grande parte dos juristas defendam que a decisão do STF deixou claro que é o ICMS destacado que deve ser excluído da base de cálculo das contribuições Sociais (PEBORA, 2021, p. 308) – o que fora confirmando quando do julgamento da matéria em 15 de março de 2021, a Fazenda Nacional, tanto pela PGFN por meio do recurso oposto, quanto pela RFB, por meio de Soluções de Consulta e por meio de instruções normativas, expressavam categoricamente que era o ICMS recolhido que deveria ser utilizado nos cálculos para a repetição do indébito tributário.

Para essas situações, considerando que até o momento de fechamento das demonstrações contábeis não havia ordem judicial vinculante que afastasse a aplicação da instrução normativa imposta pelo Fisco, espera-se que empresas cuja decisão judicial tenha transitado em julgado não esclarecendo o ICMS a ser excluído proceda ao reconhecimento contábil de acordo com a orientação da Receita Federal (PEBORA, 2021, p. 311).

Também deve ser levado em consideração o risco de modulação de efeitos em algum sentido que possa levar ao entendimento de que o Direito ao crédito pode ser mitigado em alguma medida. Embora exista posicionamento do STF, como na Ação Rescisória 2.297/PR, no sentido da impossibilidade de rescindir uma decisão favorável ao contribuinte por posterior mudança de entendimento jurisprudencial, há pontos de atenção que merecem destaque: todo o entendimento que até então vinha sendo firmado pelo Supremo trata dos efeitos pretéritos da coisa julgada, visando garantir os direitos adquiridos com base em uma decisão judicial.

Além disso, há pendente de julgamento pela Suprema Corte o Tema 885 da Repercussão Geral, que visa analisar os justamente efeitos das decisões da Suprema Corte em controle difuso de constitucionalidade sobre a coisa julgada

formada nas relações tributárias de trato continuado, ou seja, na hipótese de fatos geradores que se repetem ao longo do tempo, como é, justamente, o caso do PIS e da COFINS.

Uma vez reconhecida a receita do indébito tributário, a ela incidirá o IRPJ e a CSLL, de acordo com o que prevê o art. 43, do Código Tributário Nacional, pois os tributos têm como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, os quais são entendidos como os acréscimos patrimoniais que não se configurem renda.

No ponto, relevantes dos comentários de OLIVEIRA (2008, p.289):

É preciso notar desde logo que o código não colocou as duas palavras – “econômica” e “jurídica” – como termos sinônimos e substituíveis um pelo outro, nem os mencionou como complementares, até porque não aludiu à “disponibilidade econômica e jurídica”, mas, sim, à “disponibilidade econômica ou jurídica”, isto é, como disponibilidades alternativas, de maneira a que uma ou outra possa gerar a incidência do imposto de renda.

O autor, ainda, quanto ao conceito de disponibilidade, refere que este “representa a possibilidade que o proprietário do patrimônio tem de ter as rendas ou os proventos para fazer com eles o que bem entender” (OLIVEIRA, 2008, p.290).

De se acrescentar, também, que a CSLL embora não seja um imposto, mas sim uma contribuição destinada à seguridade social, possui a mesma hipótese de incidência do IRPJ expressamente autorizada pela Constituição Federal. Sobre o tema explica Oliveira (2008, p. 975):

Em termos de CSL e de imposto de renda, enfim, trata-se de duas espécies tributárias distintas, embora tenham hipóteses de incidência coincidentes, o que, na essência, significa terem a mesma natureza jurídica específica, pela qual esses dois tributos podem ser corretamente identificados e individualizados, bem como distinguidos de outros.

Logo, para que determinada quantia possa estar elegível a ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL, é necessário, antes, que esta esteja disponível à empresa, ainda que apenas juridicamente, o que, geralmente, ocorre a partir do reconhecimento contábil do ativo.

Entretanto, há posicionamentos divergentes. Há quem defenda que a tributação somente poderia ocorrer no momento da utilização do crédito tributário por meio do envio de declaração de compensação ou, ainda, no momento da

homologação expressa ou tácita desta compensação. Neste ponto, Peroba (2021, p. 317) explica os argumentos que sustentam as teses:

[...] existe ainda um terceiro momento que também pode ser considerado para fins de reconhecimento dos créditos de PIS e da COFINS na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, que seria após a transmissão do pedido de compensação.

Para os que defendem essa linha de raciocínio, o reconhecimento do crédito e a sua plena disponibilidade econômica e jurídica se dariam apenas no momento da compensação, já que, antes dela, o crédito, por si só, não teria nenhuma utilidade.

Assim, a pessoa jurídica reconheceria os valores recuperados na medida em que fossem efetuadas as transmissões dos pedidos de compensação com a utilização dos créditos reconhecidos nas decisões judiciais transitadas em julgado.

Como a compensação ainda estaria sujeita a eventuais avaliações e restrições por parte das autoridades fiscais, isso só reforçaria a tese de que apenas no momento em que o crédito é utilizado na compensação é que se verificaria a sua total disponibilidade.

Por fim, ainda seria possível sustentar que a tributação dos valores recuperados somente deveria ocorrer em um quarto momento, qual seja quando da homologação da compensação.

Para aqueles que defendem que esse deve ser o marco temporal para fins de tributação, somente no momento da homologação da compensação é que o contribuinte teria a certeza quanto ao valor efetivo do seu crédito tributário.

Além disso, pode ser entendido que caso o contribuinte antecipe a tributação da receita antes da homologação, poderia ter dificuldade para reaver os valores de IRPJ e CSLL no futuro, na hipótese de o crédito validado ser inferior ao crédito oferecido à tributação.

Para os defensores dessa linha interpretativa, como é uma praxe das empresas a discussão de teses tributárias por meio de Mandados de Segurança, que geralmente só permitem a compensação do indébito tributário, e não o seu levantamento como um título executivo, no momento do trânsito em julgado da ação judicial não é possível ter certeza que o volume de créditos a que a empresa supostamente tem direito será todo passível de ser consumido e, portanto, não há certeza acerca da sua disponibilidade.

Isso porque, além da discussão acerca do cálculo adequado de exclusão, como já apontado, a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS apresenta às empresas um volume de crédito muito elevado, que pode não ser consumível dentro do prazo de cinco anos, já que, por conta de alguns impedimentos lançados pela Lei nº 13.670/18, o crédito terá seu uso limitado, sendo poucas as hipóteses em que poderá ser utilizado para a compensação de outros tributos que não o próprio débito de PIS e de COFINS.

Além disso, por meio da Solução de Consulta COSIT nº 239/2019, a RFB já manifestou seu entendimento vinculante de que créditos como os dessa natureza, se intentados restituição pela via da compensação, podem ser utilizados pelo prazo máximo de cinco anos, sob pena da perda do direito a se compensar o crédito auferido. Para muitas empresas, o volume de créditos é tamanho que não se tem estimativas de compensação em menos de cinco anos.

Por esses motivos, há quem defenda a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o indébito tributário reconhecido apenas quando da sua efetiva utilização como meio de compensação.

Assim, revista a literatura acerca das conexões entre contabilidade e planejamento tributário, da discussão acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, do tratamento contábil do ativo e do ativo contingente e, por fim, dos impactos da discussão judicial no cálculo do IRPJ e da CSLL, é possível avançar para a verificação dos dados levantados na pesquisa.

### **3 METODOLOGIA**

Este capítulo tem como objetivo apresentar os critérios metodológicos que a presente pesquisa se propõe a adotar, descrevendo a classificação da pesquisa, sua unidade de análise, o plano de coleta dos dados, o plano de tratamento e análise dos dados e as limitações metodológicas aplicáveis ao estudo.

#### **3.1 Classificação da pesquisa**

A pesquisa realizada neste estudo foi voltada a gerar conhecimentos que possam ser utilizados para a aplicação prática dos resultados encontrados e, por isso, é aplicada, pois, segundo Ott (2012, p. 40) o objetivo da pesquisa aplicada é gerar conhecimentos capazes de serem utilizados em uma aplicação prática.

Quanto à forma de abordagem do problema a pesquisa é qualitativa, pois, partindo das considerações de Ott (2012, p. 39-40), neste tipo de pesquisa o “processo e seu significado são os focos principais de abordagem”. Neste sentido, a pesquisa proposta será orientada para a exploração das demonstrações contábeis das empresas estudadas.

Quanto ao objetivo da pesquisa, Ott (2012, p. 41) determina que ela pode ser exploratória, descritiva ou explicativa. A pesquisa descritiva, segundo o Autor, é aquela em que se busca descrever as características de uma população ou que pretende encontrar uma relação entre variáveis, o que se enquadra nas condições por meio das quais a pesquisa foi elaborada.

Por fim, quanto ao procedimento técnico a ser utilizado, a pesquisa é documental, uma vez que foi baseada em documentos já publicados na literatura especializada e nas demonstrações contábeis publicadas pelas empresas integrantes da amostra.

#### **3.2 População e amostra**

A população eleita para o estudo foi o conjunto de empresas de capital aberto negociadas na bolsa de valores brasileiras e integrantes do índice Ibovespa no fechamento do ano de 2020.

A amostra, por sua vez, foi obtida excluindo-se da população as empresas que atuam primordialmente na prestação de serviços e que não possuem incidência relevante de ICMS, e aquelas que não possuem informações acerca de discussão judicial envolvendo a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. O processo de exclusão envolveu a leitura das notas explicativas das demonstrações contábeis de 2018 à 2020 de todas as empresas participantes da população para identificação da existência ou não da discussão judicial envolvendo o Tema 69.

### **3.3 Instrumentos de coleta dos dados**

Os dados necessários para a elaboração do trabalho, a saber, demonstrações contábeis dos anos de 2018 a 2020 de empresas de capital aberto listadas no índice Ibovespa, foram extraídos do sistema informativo disponível no site da CMV e/ou nos sites específicos de relacionamento com investidores de cada companhia, de onde foram estudadas as notas explicativas das referidas demonstrações.

### **3.4 Tratamento e Análise dos Dados**

Após a coleta, os dados foram tratados de modo a identificar e descartar as informações de empresas que não possuíam atividade comercial e/ou não possuíam informações acerca do ajuizamento de ação judicial visando a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Com isso, os dados foram tabulados de maneira comparativa e analisados de modo a identificar o tratamento tributário que cada empresa estudada deu ao tema, organizando os resultados de modo a evidenciar um padrão de tratamento e eventuais desvios a este padrão.

### **3.5 Limitações Metodológicas**

A metodologia proposta para a elaboração do trabalho se limita a estudar o universo de empresas listadas no índice Ibovespa da bolsa de valores brasileira no ano de 2020 e, dentre essas, aquelas com atividade comercial e/ou que possuam

informações nas notas explicativas de suas demonstrações contábeis acerca do ajuizamento de ação judicial visando a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

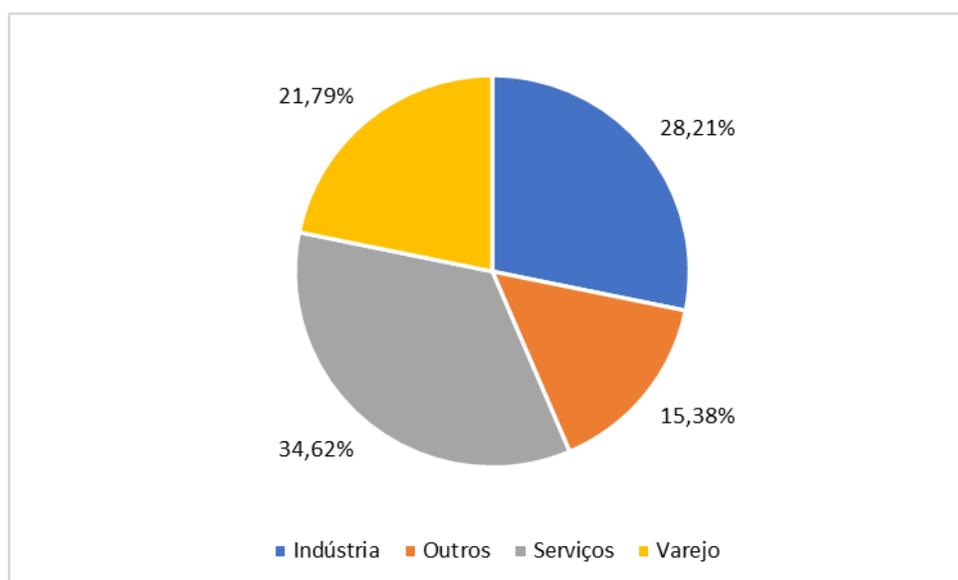
## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O objetivo desse capítulo é apresentar os resultados encontrados na pesquisa elaborada, bem como realizar a análise das informações obtidas, de modo a construir a base do raciocínio crítico necessário para a definição das conclusões da pesquisa.

### 4.1 Descrição dos dados da amostra pesquisada

Respeitando as limitações metodológicas e a unidade de análise delimitadas, o presente estudo verificou as demonstrações contábeis das setenta e oito empresas que compunham o índice Ibovespa em 2020.

Gráfico 1 – Setor de atuação das empresas que compõem o Ibovespa



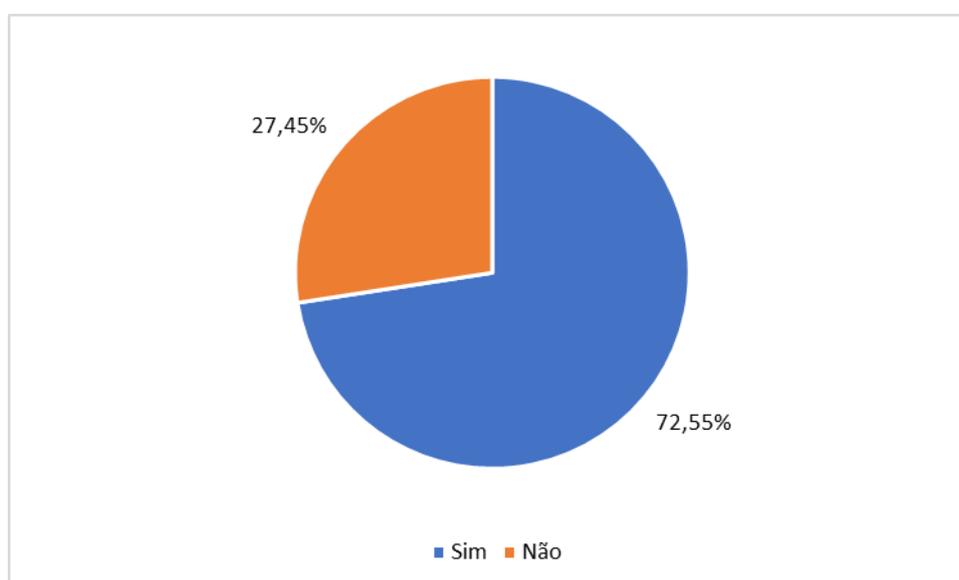
Fonte: o autor.

Conforme se observa na análise do Gráfico 1, empresas que atuam no setor de serviços são a maioria no Ibovespa, representando 34,62% das empresas listadas, sendo seguidas pelas empresas industriais (28,21%), pelas atuantes no varejo (21,79%), e, por fim, de outras empresas (15,38%) nas quais se enquadram as companhias que não possuem clara delimitação de segmento, com forte atuação e mais de um dos demais. A relevância do setor de serviços se dá, principalmente, pelas prestadoras de serviços do ramo financeiro que compõem o índice.

Atentando-se à amostra indicada para a pesquisa, se procedeu à exclusão das empresas atuantes primordialmente no ramo de serviços, e que, por isso, não possuem significativa incidência do ICMS para tornar relevante a existência da discussão judicial pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, restando, após o ajuste, cinquenta e uma empresas a serem estudadas.

Entre essas empresas, as demonstrações contábeis passaram a ser estudadas a fim de identificar a existência de informações sobre o ajuizamento de ação vinculada ao Tema 69, conforme mostra o Gráfico 2.

Gráfico 2 – Empresas que indicaram em suas demonstrações contábeis a existência de ação judicial para a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS



Fonte: o autor.

Os resultados demonstrados no Gráfico 2 indicam a importância da ação judicial de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, pois 72,55% das empresas componentes do Ibovespa, excetuado as do setor de serviços, têm em suas demonstrações contábeis informações sobre seus litígios judiciais relativos à matéria.

Desse resultado é que se tem a amostra da presente pesquisa, composta por trinta e sete grandes empresas brasileiras, listadas na Tabela 2.

Tabela 2 – Lista de empresas que compõem a amostra da pesquisa

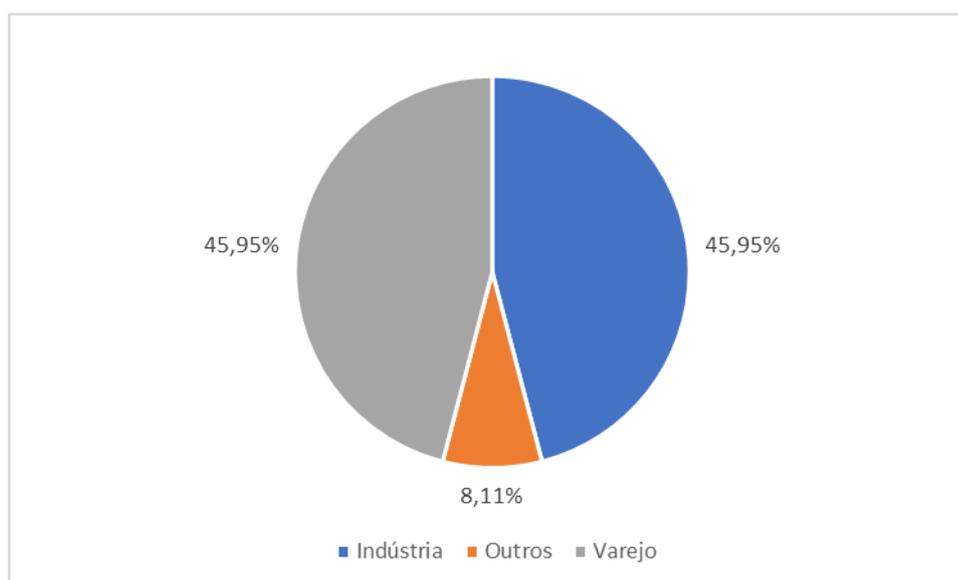
<b>Empresa</b>	<b>Ticker</b>	<b>segmento</b>	<b>Ramo</b>
AMBEV S/A	ABEV3	Bebidas	Indústria
B2W DIGITAL	BTOW3	Comércio eletrônico	Varejo
BRASKEM	BRKM5	Óleo e gás	Indústria
BRF SA	BRFS3	Frigorífico	Indústria
CARREFOUR BR	CRFB3	hipermercado	Varejo
CEMIG	CMIG4	Energia	Varejo
CIA HERING	HGTX3	Vestuário	Varejo
COPEL	CPLE6	Energia	Varejo
COSAN	CSAN3	Óleo e gás	Indústria
CPFL ENERGIA	CPFE3	Energia	Varejo
ENERGIAS BR	ENBR3	Energia	Varejo
ENERGISA	ENGI11	Energia	Varejo
ENEVA	ENEV3	Óleo e gás	Indústria
EQUATORIAL	EQTL3	Energia	Varejo
GERDAU	GGBR4	Metalúrgica	Indústria
GERDAU MET	GOAU4	Metalúrgica	Indústria
GRUPO NATURA	NTCO3	Cosméticos	Varejo
HYPERA	HYPE3	Farmacêutica	Indústria
JBS	JBSS3	Frigorífico	Indústria
KLABIN S/A	KLBN11	Celulose	Indústria
LOJAS AMERIC	LAME4	Loja de departamentos	Varejo
LOJAS RENNER	LREN3	Vestuário	Varejo
MAGAZ LUIZA	MGLU3	Loja de departamentos	Varejo
MARFRIG	MRFG3	Frigorífico	Indústria
P.ACUCAR-CBD	PCAR3	hipermercado	Varejo
PETROBRAS	PETR3	Óleo e gás	Indústria
PETROBRAS BR	BRDT3	Óleo e gás	Indústria
RAIADROGASIL	RADL3	Farmácia	Varejo
RUMO S.A.	RAIL3	Transporte	Outros
SID NACIONAL	CSNA3	Metalúrgica	Indústria
SUZANO S.A.	SUZB3	Celulose	Indústria
TELEF BRASIL	VIVT3	Telefonia	Outros
TIM	TIMS3	Telefonia	Outros
ULTRAPAR	UGPA3	Óleo e gás	Varejo

<b>Empresa</b>	<b>Ticker</b>	<b>segmento</b>	<b>Ramo</b>
USIMINAS	USIM5	Metalúrgica	Indústria
VALE	VALE3	Mineração	Indústria
VIAVAREJO	VVAR3	Loja de departamentos	Varejo

Fonte: o autor.

De base dos dados da Tabela 2, é possível identificar as empresas pertencentes à amostra há uma divisão equânime de ramo de atuação, já que dezessete empresas são industriais, o que corresponde à 45,95% e iguala a representatividade das empresas varejistas. Completando a amostra, há três empresas classificadas como “outros”, que são duas empresas de telefonia (Tim e Vivo), e a Rumo, do segmento de transportes, sendo que ambos os segmentos são preponderantemente prestadores de serviços, mas são tributados pelo ICMS por conta da previsão constante no art. 155, da Constituição Federal. O Gráfico 3 apresenta essa divisão de ramos de atuação:

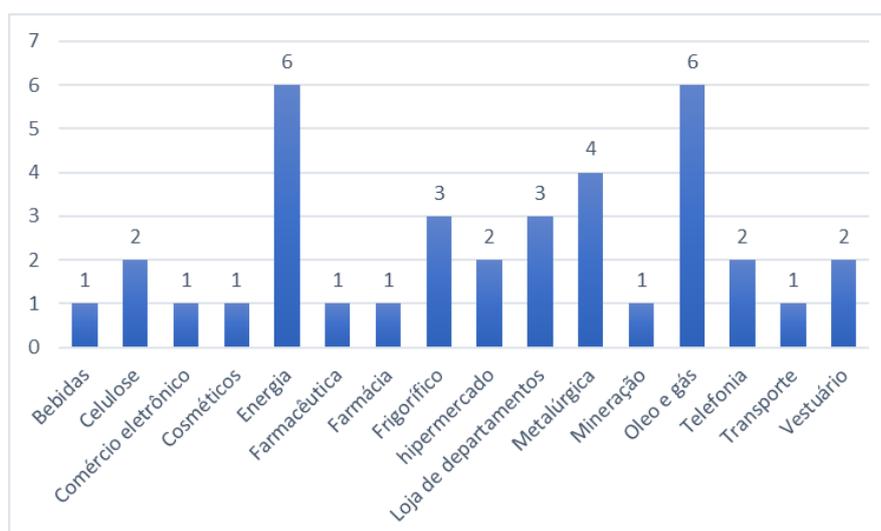
Gráfico 3 – Setores de atuação da amostra



Fonte: o autor.

Igualmente relevante são as informações prestadas pelo Gráfico 4, o qual demonstra que dezesseis segmentos diferentes possuem ao menos um representante na amostra, o que indica a diversificação de áreas de atuação das empresas pesquisadas, garantindo uma maior abrangência dos resultados da pesquisa.

Gráfico 4 – Setor de atuação da amostra



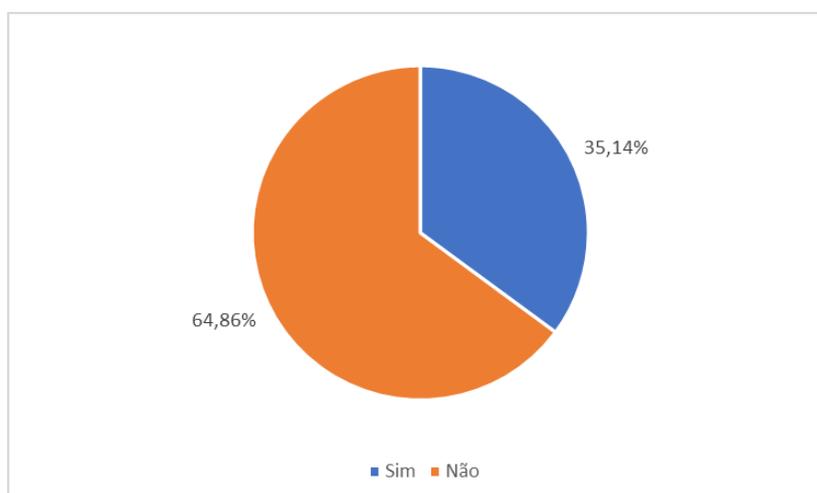
Fonte: o autor.

Construída a amostra e bem delineadas as empresas que dela participam, passa-se a estudar suas demonstrações contábeis para identificar o tratamento contábil aplicado ao reconhecimento de receitas oriundas da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

#### 4.2 Registro de ativos contingentes

Delimitada a amostra da pesquisa, buscou-se identificar se as empresas reconheceram ativos contingentes relacionados à exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. O resultado é demonstrado no Gráfico 5.

Gráfico 5 – Constituição de ativo contingente



Fonte: o autor.

Na análise do gráfico, é possível constatar que a maioria das empresas (24 das 37) não constituíram ativos contingentes relacionados ao Tema 69, representando 64,86%. De outro lado, treze empresas apresentam em suas demonstrações contábeis ativos contingentes vinculados à matéria, o que representa 35,14% da amostra.

No ponto, a pesquisa encontra resultados percentualmente divergentes dos encontrados por Anceles, (2012, p.29), e por Lima *et al* (2019, p. 49), esses últimos que, na análise da mensuração de julgamentos tributários repetitivos nas demonstrações contábeis das empresas, assim concluíram:

No que se refere aos ativos contingentes, como é de se esperar, a postura das entidades foi mais conservadora, talvez deficitária. Apenas 13 (treze) empresas divulgam informações sobre ativos contingentes, o que representa 10,16% da população pesquisada. Dentre essas, apenas 2 (duas) empresas reconheceram a contingência como ativo no balanço patrimonial. Uma dessas empresas divulgou a informação da matéria envolvida no processo. Essa matéria foi identificada como julgada em precedente judicial vinculante. A empresa foi omissa nesse aspecto.

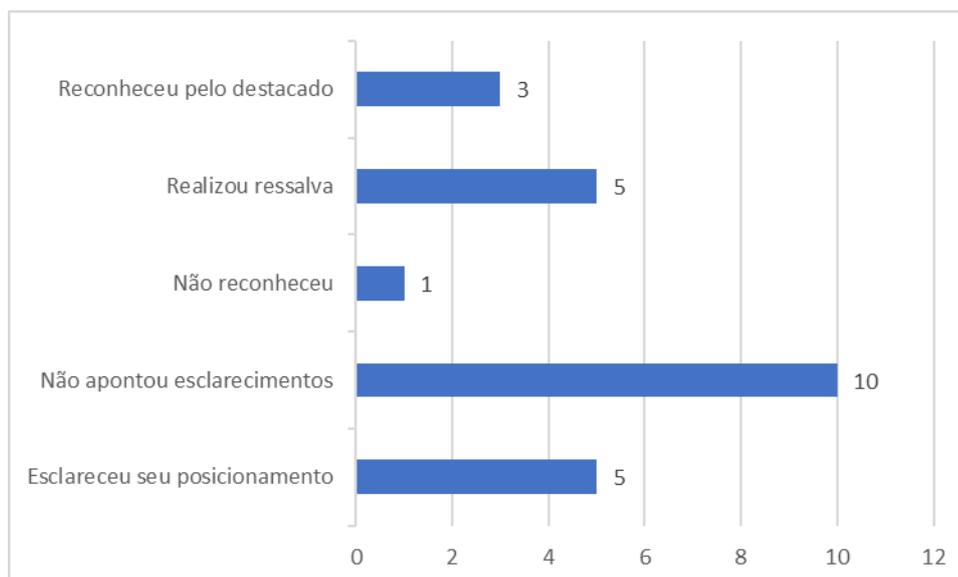
A diferença de resultados da presente pesquisa para a de Lima *et al* pode ser explicada pela relevância que a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS possui: como anteriormente apontado, nunca uma tese tributária foi capaz de alcançar tão alto volume de créditos tributários a um número tão grande de empresas. Em consequência, um crédito tributário nunca esteve tão em evidência como este, e, ainda, há a resistência do Fisco que trás dúvidas quanto ao procedimento adequado de reconhecimento do crédito.

Entretanto, ainda que os resultados encontrados na presente pesquisa sejam superiores aos dos estudos passados, ainda há maioria de empresas que não divulgaram informações acerca de ativos contingentes. A análise aprofundada das demonstrações contábeis explica os números e, para tanto, sugere-se estudar detalhadamente os casos em que não houve constituição do ativo contingente e os casos em que a provisão foi realizada.

#### 4.2.1 Casos em que o ativo contingente não foi constituído

Dentre as vinte e três empresas que não constituíram ativo contingente em relação à exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, há cinco situações diferentes, conforme expressa o Gráfico 6.

Gráfico 6 – Motivos para a não constituição de ativo contingente



Fonte: o autor.

As empresas BRF, Pão de Açúcar e Rumo informaram em suas demonstrações contábeis que reconheceram o crédito oriundo da discussão judicial utilizando como base o ICMS destacado nas notas fiscais, entretanto, essas empresas não esclareceram se as suas decisões judiciais expressamente permitiam esse posicionamento. Já um conjunto de dez empresas não apontou qualquer esclarecimento acerca do reconhecimento contábil que procedeu em suas demonstrações contábeis, não sendo possível identificar se a discussão entre ICMS recolhido e ICMS destacado foi levada em consideração na decisão.

Por conta dessa postura, não é possível mensurar se essas empresas atenderam às recomendações da CVM acerca do processo de confiabilidade no processo de mensuração dos créditos (CVM, 2021, p. 9):

Um aspecto crítico para o reconhecimento ou não dos créditos fiscais ou para a reversão ou não do passivo, na visão das áreas técnicas da CVM, reside no teor das decisões judiciais transitadas em julgado. Quando houver decisão judicial transitada em julgado ou circunstâncias específicas pertinentes ao caso concreto que permitam uma definição do valor do tributo a ser mensurado de forma objetiva e confiável para fins de reversão de provisão ou de reconhecimento de ativo (por exemplo, período abrangido e forma pela qual deve ser efetuado o cálculo – ICMS destacado ou não), as áreas técnicas da CVM entendem que o ativo deve ser reconhecido ou o passivo revertido.

Essa postura tem sido uma prática reiterada entre as empresas com capital negociado em bolsa de valores, conforme alerta a CVM (2021, p. 10):

Um ponto comum identificado em grande parte das notas explicativas analisadas foi a divulgação insuficiente das especificidades de cada companhia quanto ao teor e status das decisões judiciais, os critérios considerados na decisão de reconhecimento ou não do ativo ou baixa do passivo, entre outros, que permitisse o entendimento adequado do risco tributário a que a companhia, porventura, esteja exposta.

De esclarecer a situação da empresa Marfrig, que, embora faça menção em suas demonstrações contábeis à existência de discussão judicial acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, não informa a existência de trânsito em julgado e, em consequência, não reconhece resultado e tampouco constituiu ativo contingente, restando, entretanto, registro de passivo contingente lançado e justificado pela matéria.

Há também empresas que esclareceram o seu posicionamento: a Magazine Luiza e a Petrobrás BR (BR Distribuidora) indicaram em suas demonstrações contábeis que as suas decisões judiciais transitadas em julgado deixam claro que o ICMS a ser retirado da base de cálculo do PIS e da COFINS é o destacado e que, por esse motivo, reconheceram o valor de forma integral. A posição das empresas é condizente com o orientado pela CVM, antes demonstrado (CVM, 2021, p. 10) e com o que recomenda Peroba (2021, p. 311):

Por outro lado, caso o titular daquele direito não tenha contabilizado qualquer valor desde a publicação da SC no 13/2018, com o trânsito em julgado poderia agora, ou seja, a partir desse marco temporal, ser reconhecido contabilmente todo o montante decorrente da aplicação do conceito de “ICMS destacado”, tendo em vista que passou a existir, de forma definitiva e reconhecida pelo Poder Judiciário, o direito à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.

Também esclareceram seu posicionamento as Lojas Renner e a ViaVarejo. A primeira, esclareceu que a “A Companhia avaliou o tratamento contábil a ser dispensado à matéria, à luz do que prescreve o CPC25, entendendo que o ativo não é contingente, uma vez que a entrada de benefícios econômicos é praticamente certa, inclusive já tendo sido iniciadas as compensações” e que “O valor em referência foi mensurado com razoável confiabilidade, dado que a decisão judicial define a parametrização para a mensuração do valor do indébito (período de compensação e forma pela qual deve ser efetuado o cálculo –ICMS destacado).” (LOJAS RENNER, 2021, p. 73).

A Via Varejo, por sua vez, explica que aguarda o julgamento do recurso interposto da Fazenda Nacional no Tema 69 mas que “os assessores jurídicos da

Companhia estimam que a decisão da aplicação dos efeitos da modulação não limitará o direito da ação judicial proposta” (VIA VAREJO, 2021, p. 50).

Ainda entre as empresas que esclareceram seu posicionamento, há a situação da Hypera, em que as demonstrações contábeis indicam que a decisão judicial transitada em julgado expressamente autorizou o cálculo pelo ICMS incluído nas notas de faturamento, e que está ciente da discussão que aguarda julgamento pelo STF, mas “[n]ão obstante, essa decisão do STF seria um evento novo do exercício de 2021, não caracterizando o crédito como ativo contingente” (HYPERA, 2021, p. 57).

Há, ainda, outras cinco empresas que, embora tenham reconhecido o crédito tributário sem a constituição de um ativo contingente, realizaram ressalvas em suas demonstrações contábeis: é o caso da Energisa, da Gerdau S.A., da Metalúrgica Gerdau e da Suzano. Todas essas empresas informaram em suas demonstrações contábeis que, se o STF decidir pela exclusão do ICMS efetivamente recolhido da base de cálculo do PIS e da COFINS, as empresas deverão reavaliar suas provisões e, eventualmente, constituir uma provisão passiva.

Já as demonstrações contábeis de 2019 da Tim S.A. possuem uma interessante ressalva: a empresa informou que (TIM, 2020, p. 74):

Para fins de tributação de IRPJ e CSLL, a administração da Companhia suportada também por pareceres legais externos, entendeu por diferi-la até o momento da efetiva disponibilidade financeira do crédito. Desta forma, foi constituído passivo fiscal diferido referente ao montante integral, no valor de R\$ 1.039,7 milhões.

O entendimento adotado por esta empresa, que inclusive buscou a via judicial para assegurar sua posição, foi notícia na mídia especializada (OLIVON, 2019). Percebe-se que, como defendido por Peroba (2021, p. 317), em fundamentação antes abordada, a empresa buscou mitigar o impacto negativo de caixa que sofreria por meio da tributação de IRPJ e de CSLL no reconhecimento dos créditos fiscais, fundando seu argumento justamente na incerteza de conversão do crédito em benefício econômico efetivo à companhia, tornando o tema relevante principalmente pelo alto valor financeiro envolvido.

#### 4.2.2 Casos em que o ativo contingente foi constituído

Em outro extremo dos resultados encontrados, a pesquisa identificou que treze empresas expressamente constituíram ativos contingentes em suas demonstrações contábeis com motivação na tese jurídica da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, número que representa 35,14% da amostra, conforme demonstrado no gráfico 5. A lista de empresas que realizaram o registro de ativos contingentes é representada na Tabela 3.

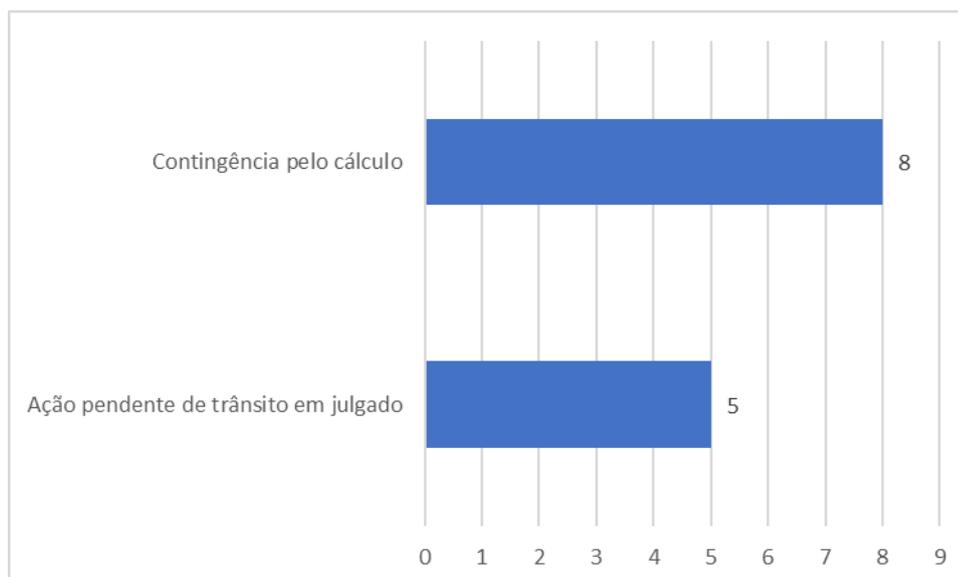
Tabela 3 – Empresas que registraram ativos contingentes

<b>Empresa</b>	<b>Ticker</b>	<b>segmento</b>	<b>Ramo</b>
AMBEV S/A	ABEV3	Bebidas	Indústria
B2W DIGITAL	BTOW3	Comércio eletrônico	Varejo
BRASKEM	BRKM5	Óleo e gás	Indústria
CIA HERING	HGTX3	Vestuário	Varejo
COSAN	CSAN3	Óleo e gás	Indústria
CPFL ENERGIA	CPFE3	Energia	Varejo
GRUPO NATURA	NTCO3	Cosméticos	Varejo
LOJAS AMERIC	LAME4	Loja de departamentos	Varejo
PETROBRAS	PETR3	Óleo e gás	Indústria
RAIADROGASIL	RADL3	Farmácia	Varejo
ULTRAPAR	UGPA3	Óleo e gás	Varejo
USIMINAS	USIM5	Metalúrgica	Indústria
VALE	VALE3	Mineração	Indústria

Fonte: o autor.

Os ativos contingentes foram registrados pelas empresas pelas empresas por dois principais motivos: pendência de trânsito em julgado de ação judicial, em um total de cinco ocorrências, e contingências motivadas pelo cálculo do ICMS a ser retirado da base de cálculo, em um total de oito ocorrências, conforme indica o Gráfico 6.

Gráfico 7 – Motivos para a constituição de ativo contingente



Fonte: o autor.

Percebe-se que parte das empresas fizeram o uso do ativo contingente como forma de divulgar a existência da ação judicial com resultado provável à companhia, mas cujo trânsito em julgado ainda não ocorreu, o que impede o seu reconhecimento como um ativo. Essas empresas agiram em linha com o que defendem Nascimento e Lopes (2017, p. 68):

Distintamente ao tratamento contábil aplicado às obrigações como provável probabilidade de saída de recursos, os ativos contingentes só podem ser reconhecidos quando a expectativa de entrada de recursos for praticamente certa, ou seja, no caso de processos judiciais, o respectivo direito pode ser registrado apenas quando transitado em julgado.

Já a maioria das empresas que registraram ativos contingentes relativos à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS o fizeram por conta das incertezas que circundam o tema, já anteriormente abordadas. As empresas enquadradas nessa situação estão elencadas na Tabela 4.

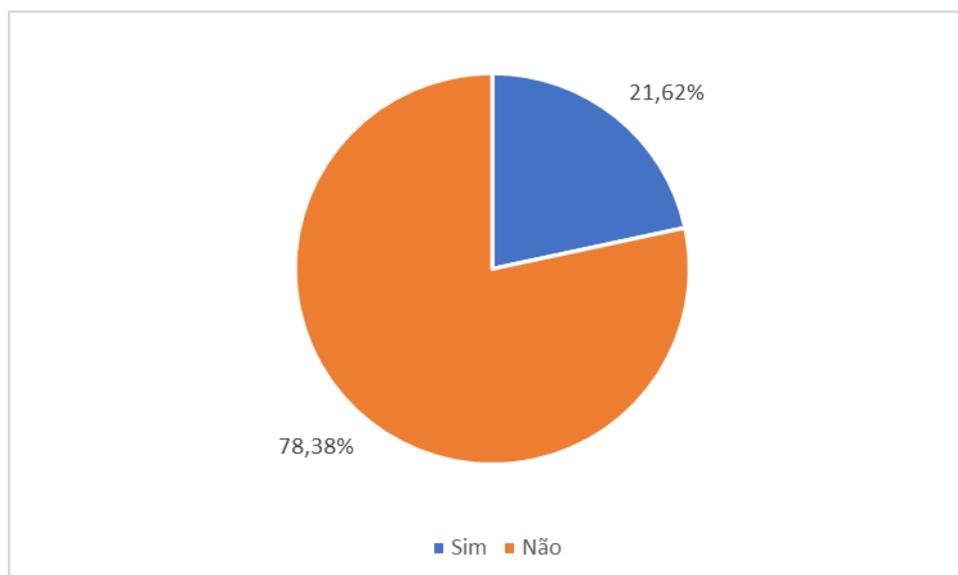
Tabela 4 – Empresas com ativo contingente motivado por incertezas no resultado da ação judicial

<b>Empresa</b>	<b>Ticker</b>	<b>segmento</b>	<b>Ramo</b>
AMBEV S/A	ABEV3	Bebidas	Indústria
B2W DIGITAL	BTOW3	Comércio eletrônico	Varejo
CPFL ENERGIA	CPFE3	Energia	Varejo
LOJAS AMERIC	LAME4	Loja de departamentos	Varejo
PETROBRAS	PETR3	Óleo e gás	Indústria
RAIADROGASIL	RADL3	Farmácia	Varejo
USIMINAS	USIM5	Metalúrgica	Indústria
VALE	VALE3	Mineração	Indústria

Fonte: o autor.

Verifica-se que o número de empresas que registraram ativo contingente por conta das incertezas do tema representa 21,62% das empresas participantes da amostra, conforme demonstra o Gráfico 8. Ou seja, quase um quarto das empresas que discutem o tema judicialmente registraram em suas demonstrações contábeis ativos contingentes por conta das dúvidas que pairam sobre o tema.

Gráfico 8 – Empresas com ativo contingente motivado por incertezas no resultado da ação judicial



Fonte: o autor.

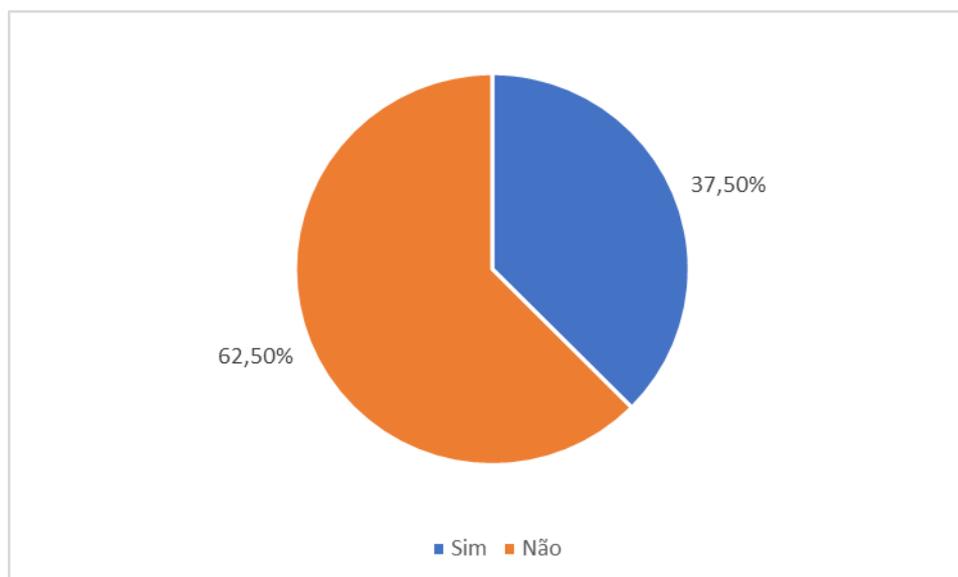
Entre as empresas que registraram ativo contingente motivado por incertezas no resultado da ação judicial, destaca-se a Petrobrás, que, conforme suas demonstrações contábeis (PETROBRÁS, 2021, p. 39), reconheceu R\$ 16,764 bilhões de créditos tributários a recuperar pela exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Desse montante, a empresa conseguiu usufruir de R\$ 10,372 bilhões ao longo de 2020, dentre os quais já estão inseridos R\$ 5,7 bilhões de IRPJ e de CSLL incidentes sobre o montante.

Não obstante o alto valor reconhecido, a companhia indicou em suas demonstrações que o cálculo da recuperação se deu pelo valor de ICMS efetivamente recolhido, atendendo à orientação da RFB na Solução de Consulta COSIT nº 13/2008, “enquanto que a diferença para o critério do ICMS destacado na nota fiscal não foi registrada no ativo, visto que ainda depende de decisão do STF” (PETROBRÁS, 2021, p. 62). No ponto, pode-se considerar que a empresa não entende como provável a entrada desses créditos tributários adicionais, isso porque, se estimativa da companhia for de que a diferença do crédito entre cálculo que considera o ICMS efetivamente recolhido e o que tem por base o ICMS destacado tem entrada provável, deveria ela mensurar essa estimativa e indicá-la nas demonstrações contábeis, tal qual orienta o item 89 da NBC TG 25 (CFC, 2017), o que não o fez.

O mesmo posicionamento foi adotado por Usiminas (USIMINAS, 2021 p. 110), por Lojas Americanas (LOJAS AMERICANAS, 2021, p. 72-73), B2W (B2W, 2020, p. 71-72) e por CPFL Energia (CPFL ENERGIA, 2021 p. 41), sendo que todas as empresas expressamente indicam em suas demonstrações contábeis que reconheceram os créditos com base nas orientações da RFB (isto é, ICMS efetivamente recolhido) e que uma decisão em sentido contrário do STF deverá impactar seus casos, contudo, sem mensurar o ativo contingente.

Com base nessas informações, é possível concluir que, considerando a imposição da norma contábil de mensuração quando a expectativa do ativo contingente for provável, a maioria das empresas não entende como provável uma decisão do STF no sentido de que o ICMS a ser excluído da base de cálculo do PIS e da COFINS é o destacado, conforme demonstra o Gráfico 9.

Gráfico 9 – Empresas que mensuraram o ativo contingente



Fonte: o autor.

Entendimento contrário foi o explicitado pela Raia Drogasil em suas demonstrações contábeis: a empresa informou em suas demonstrações contábeis de 2020 que ainda no ano de 2019 teve o trânsito em julgado de sua ação judicial e que reconheceu R\$ 4,809 milhões em créditos tributários, totalmente utilizador por compensação até o final do ano de 2020 (RAIA DROGASIL, 2021, p. 75). Assim como a Petrobrás, indicou que adotou o posicionamento da RFB na Solução de Consulta COSIT nº 13/2018 e na IN RFB nº1.911/19 e reconheceu o crédito com base no cálculo da exclusão do ICMS efetivamente recolhido. Entretanto, diferentemente da petroleira, apresentou a estimativa de ativo contingente a ser reconhecido se a decisão do STF expressamente definir a exclusão do ICMS destacado: R\$ 46 milhões, um valor quase dez vezes maior do que o já reconhecido.

De igual modo, a Vale reconheceu em suas demonstrações contábeis de 2020 o valor de R\$ 313 milhões relativos à tese, expressamente indicando que o valor reconhecido tem como base o ICMS efetivamente recolhido e que, caso prevaleça a tese de que o ICMS destacado é o que deve ser utilizado para o cálculo, poderá reconhecer anos mais R\$ 72 milhões em valores históricos (VALE, 2021, p. 82):

A Vale discute a tese da exclusão do ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS em dois processos judiciais. Um dos processos, contempla os fatos geradores de março de 2012 em diante e conta com resultado favorável definitivo em favor da Companhia (trânsito

em julgado), portanto, um ganho no montante de R\$313 foi reconhecido no resultado do exercício findo em 31 de dezembro de 2020. Este valor foi apurado com base na tese de que o ICMS a excluir das bases das contribuições é o recolhido. Como existe o leading case no Supremo Tribunal Federal sobre o tema em discussão, o valor do ganho pode ser acrescido em R\$72 (valor histórico), caso a tese de exclusão do ICMS destacado nas notas fiscais prevaleça.

Também entre os que apontaram a mensuração do ativo contingente está a Ambev, que possui diversas ações judiciais abrangendo vários períodos e regimes distintos, pelos quais já foram reconhecidos aproximadamente R\$ 12,4 bilhões, restando, ainda, um ativo contingente de R\$ 1,9 bilhão, “o qual será reconhecido na medida em que a realização do ganho for praticamente certa diante das circunstâncias específicas pertinentes ao caso concreto e mediante a confirmação da estimativa dos valores com razoável segurança” (AMBEV, 2021, p. 136).

#### **4.3 Impactos da forma de reconhecimento nos resultados das empresas**

Como previamente abordado na fundamentação teórica da presente pesquisa, em regra, é no momento do reconhecimento contábil do crédito decorrente de discussão judicial que se dá a incidência do IRPJ e da CSLL, ainda que esses valores venham a ser registrados como créditos a serem utilizados para compensação pelos anos subsequentes.

Essa exigência faz com que o reconhecimento de vultuosos créditos tributários – como são aqueles oriundos da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS – produzam resultados expressivos para as empresas, mas, ao mesmo tempo, impliquem em um desembolso de caixa de aproximadamente 34% do montante, ainda que este não fique disponível de imediato.

E justamente esse efeito de resultado que o reconhecimento contábil desses créditos gera nas empresas pode ter sido um dos motivadores para que a maioria das companhias estudadas na amostra (Gráfico 5) tenham reconhecido o crédito decorrente da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS sem qualquer apontamento de ativos contingentes. Relevante mencionar que, entre essas, a maioria não apontou esclarecimentos acerca dos valores reconhecidos em decorrência da matéria (Gráfico 6).

Em sentido inverso, aquelas empresas que constituíram ativo contingente motivado por incertezas no resultado da ação judicial (Tabela 4), ao não reconhecer

a integralidade dos créditos que supostamente teriam direito, com fundamento da dúvida legítima acerca do cálculo, deixaram de lançar esse valor como resultado da companhia, porém, igualmente, pouparam desembolso de caixa, necessário para adimplir o IRPJ e a CSLL incidente sobre o crédito, sempre com a ressalva da forma de tributação e particularidades do caso concreto.

Convém salientar que a amostra estuda parte das empresas listadas no Ibovespa, ou seja, trata-se das empresas com maior movimentação na bolsa de valores o que supostamente as qualificam como companhias sólidas, o que aponta para uma tendência de que essas empresas não sofram com racionalidade de seu caixa.

Sobre esses aspectos, duas constatações podem ser realizadas: é possível que os resultados encontrados na presente pesquisa sofram alterações quando estudadas empresas de menor porte, com maior necessidade de salvaguarda de caixa, e que a Teoria do Agente, sob a justificativa da prudência – como sinaliza Gelbcke *et al* (2018, p. 31), possa explicar uma tendência dos administradores das companhias em reconhecer o máximo de valores possíveis a fim de maximizar os resultados contábeis das empresas.

Ambos os aspectos, não abordados na presente pesquisa, podem gerar constatações importantes para o estudo da matéria em futuros estudos.

De outro lado, há posicionamento no sentido de que é possível mitigar o impacto negativo de caixa que as empresas sofrem por meio da tributação de IRPJ e de CSLL no reconhecimento dos créditos fiscais, fundando no argumento justamente na incerteza de conversão do crédito em benefício econômico efetivo à companhia, tornando o tema relevante principalmente pelo alto valor financeiro envolvido (PEROBA, 2021, p. 317).

É o caso da empresa Tim S.A., que informou em suas demonstrações contábeis que não efetuou a tributação de IRPJ e da CSLL sobre os valores reconhecidos (TIM, 2020, p. 74).

No caso em específico dessa empresa, é possível identificar que o valor de pouco mais de R\$ 1 bilhão que deveria ser recolhido à título de IRPJ e de CSLL consumiria aproximadamente a metade do caixa e equivalentes de caixa consolidado ao final do período, que somaram R\$ 2,284 bilhões em 2019, ano do reconhecimento (TIM, 2020, p. 16).

Embora parte do valor devido de IRPJ e de CSLL pudessem ser compensados com o próprio crédito, a depender do regime de tributação escolhido pela empresa e eventualmente prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL pudessem ser aplicadas para recuperação dos tributos, percebe-se que o impacto tributário do reconhecimento seria significativo, reduzindo quase na metade a capacidade de fluxo de caixa da companhia.

No ponto, novamente a Teoria do Agente pode explicar o posicionamento da empresa, já que, também por conta do não recolhimento do IRPJ e da CSLL, a companhia pode anunciar uma distribuição de dividendos recorde, conforme relatório da administração (TIM, 2020, p. 20):

A combinação de todos esses elementos nas frentes operacional e financeira produziu o maior EBITDA da história da TIM, atingindo R\$ 6,8 bilhões, com uma margem superior a 39% no ano, e também um excelente nível de fluxo de caixa operacional em R\$ 2,1 bilhões. Isto viabilizou a maior remuneração anunciada aos acionistas na história da TIM, ficando próxima a R\$ 1 bilhão.

Chama a atenção que o valor distribuído de dividendos é compatível ao que seria devido ao Fisco de IRPJ e de CSLL, caso recolhidos.

A discrepância de métodos utilizados pelas empresas da amostra para tratar o tema da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS mostra acertada a preocupação da CVM (CVM, 2021, p. 10) não só com o correto tratamento contábil, como também com outros reflexos contábeis que eventualmente deveriam receber destaque nas demonstrações contábeis, em atendimento ao ICPC nº 22, tema para o qual a presente pesquisa pode servir de base.

Em arremate, é possível sustentar que três são as hipóteses nas quais as empresas estudadas incorreram quanto aos impactos do reconhecimento (ou não) do crédito tributário nas demonstrações contábeis:

Tabela 5 – Hipóteses identificadas de impactos no reconhecimento

<b>Empresas que reconheceram a integralidade do crédito</b>	<b>Empresas que constituíram ativos contingentes por conta das incertezas do tema</b>	<b>Empresas que questionaram o momento da incidência do IRPJ e da CSLL</b>
Apresentaram maior resultado	Não reconheceram os valores contingentes, diminuindo seu possível resultado	Apresentaram maior resultado
Sustentaram desembolso de caixa para pagamento do IRPJ e da CSLL	Não sofreram desembolso de caixa para pagamento do IRPJ e da CSLL	Não sofreram desembolso de caixa para pagamento do IRPJ e da CSLL

Fonte: o autor.

Assim, têm-se a forma de reconhecimento contábil aplicada aos créditos decorrentes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS podem impactar diretamente nas demonstrações contábeis das empresas, principalmente nos resultados contábeis das companhias e nos seus fluxos de caixa.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após a revisão da literatura especializada, constata-se que, em um ambiente hostil como é o ordenamento tributário brasileiro, o planejamento tributário surge como obrigação para que as empresas possam ser competitivas. O planejamento tributário pode se dar de várias formas, dentre as quais por meio da discussão judicial de teses que podem levar à exoneração de determinado tributo.

Entre essas discussões, a possibilidade de exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, confirmada pelo Supremo Tribunal Federal, acarretou na possibilidade de que um grande número de empresas pudesse recuperar quantias significativas de tributos, mas não sem resistência da Fazenda Nacional, que passou a criar óbices para o reconhecimento desses créditos.

Os óbices criados, principalmente voltados à forma de cálculo, podem ensejar na ausência de certeza suficiente para reconhecimento do crédito como um ativo, sendo necessário, a depender do caso, a constituição de um ativo contingente, que justamente deve ser registrado quando entrada de benefícios econômicos é provável, mas não praticamente certa. As incertezas também podem afetar a tributação de IRPJ e de CSLL incidente sobre os créditos, havendo ainda linha de argumentação no sentido de que, ainda que reconhecido como ativo, o crédito decorrente da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS não deve ser imediatamente oferecido à tributação pelos tributos incidentes sobre o lucro.

Considerando os dados encontrados pelo presente estudo, pode-se concluir que a maioria das empresas participantes da amostra não constituíram ativos contingentes em relação ao reconhecimento contábil dos resultados da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Entretanto, o tema foi levado em alta consideração pela grande maioria das companhias estudadas, sendo que grande parte daquelas que não reconheceram ativos contingentes justificaram pormenorizadamente o porquê entenderam seu o seu crédito um ativo.

De outro lado, parte significativa da amostra estudada reconheceu ativos contingentes, sendo que 21,62% das empresas participantes o reconheceram por conta das incertezas do cálculo de resultado da tese.

Quanto aos impactos da forma de reconhecimento dos créditos tributários, verificou-se que o reconhecimento de um ativo, ao mesmo tempo que melhora os resultados da empresa, acarreta a necessidade de desembolso de caixa para

pagamento do IRPJ e da CSLL incidente sobre esses valores. Entretanto, quando apenas indicados como ativos contingentes, os créditos, apesar de já alertados para o público externo das demonstrações contábeis, não são podem ser reconhecidos como resultado das empresas e, conseqüentemente, não afetam o caixa com o desembolso de IRPJ e de CSLL.

Além disso, há empresa que, a despeito do reconhecimento do crédito como um ativo, entendeu não ser adequada a tributação de IRPJ e de CSLL de forma imediata, sustentando o diferimento desses tributos ao longo do período em que irá consumir os créditos.

As conclusões desse estudo podem ser diferentes se a pesquisa for direcionada a empresas de menor porte, com maior necessidade de salvaguarda de caixa, e se os aspectos da Teoria do Agente, sob a justificativa da prudência para explicar uma tendência dos administradores das companhias em reconhecer o máximo de valores possíveis a fim de maximizar os resultados contábeis das empresas, for considerada. Além disso, as discrepâncias encontradas no estudo podem influenciar não só com o correto tratamento contábil, como também com outros reflexos contábeis que eventualmente deveriam receber destaque nas demonstrações contábeis, em atendimento ao ICPC nº 22. Sugere-se que trabalhos futuros abordem ambas hipóteses, a fim de verificar se resultados diversos seriam encontrados.

## REFERÊNCIAS

AMBEV. **Relatório da Administração**. São Paulo, 2021. Disponível em: <https://api.mziq.com/mzfilemanager/v2/d/c8182463-4b7e-408c-9d0f-42797662435e/7a2e3223-c6a2-dfd9-b8aa-da76546ca1fb?origin=1> Acesso em: 02 mai. 2021.

ANCELES, Eliana Karsten. **Fatores explicativos do reconhecimento de ativos fiscais recuperáveis, diferidos e litigiosos**: um estudo em empresas do ramo de agronegócios. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) –Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2012. Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/3697>. Acesso: em 22 nov. 2020.

B2W. **Demonstrações Financeiras Padronizadas – 31/12/2020**. Rio de Janeiro, 2021. Disponível em: <https://static.b2wdigital.com/upload/dfp/00003574.pdf> Acesso em: 02 mai. 2021.

BANCO MUNDIAL, **Doing Business 2020**. Washington: World Bank Publications, 2020. *E-book*. Disponível em: <https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/pdf/db2020/PayingTaxes2020.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2021.

BOSSA, Gisele Barra. Potenciais caminhos par redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/2015: entraves e oportunidades. *In*: BOSSA, Gisele Barra, *et al.* (coord.) **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015**: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário. São Paulo: Almedina, 2017.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 02 mai. 2021.

\_\_\_\_\_. Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional. **Recuso 13.343**. RECURSOS VOLUNTÁRIOS – Instituição Financeira – Registro artificial de receitas decorrente de ativação irregular de créditos fiscais - Pagamento de comissões indevidas a terceiros e distribuição de dividendos antecipados - Irregularidades caracterizadas, inclusive de natureza grave – Recursos Voluntários conhecidos e desprovidos. Recorrente: Banco do Estado de Sergipe S.A. – BANESE. Recorrido: Banco Central do Brasil. Relator: Sérgio Cipriano dos Santos, 11 de outubro de 2016. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/crsfn/download.asp?arquivo=Recurso%2013.343.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em 02 mai. 2021.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 13.898, de 11 de novembro de 2019.** Dispõe sobre as diretrizes para a elaboração e a execução da Lei Orçamentária de 2020 e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/Lei/L13898.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Lei/L13898.htm). Acesso em 11 out. 2020.

\_\_\_\_\_. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República, 1976. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em 02 nov. 2020.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa nº 1.911, de 11 de outubro de 2019.** Brasília, DF: Ministério da Economia, 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=104314>. Acesso em: 11 out. 2020.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Interna Cosit nº 13, de 18 de outubro de 2018.** Brasília, DF: Ministério da Economia, 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95936>. Acesso em: 11 out. 2020.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Solução de Consulta Cosit nº 239, de 19 de agosto de 2019.** Brasília, DF: Ministério da Economia, 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=103167&visao=anotado>. Acesso em: 11 out. 2020.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003.** Brasília, DF: Ministério da Economia, 2003. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5704>. Acesso em: 11 out. 2020.

\_\_\_\_\_. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2003, de 24 de dezembro de 2003.** Brasília, DF: Ministério da Economia, 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5704>. Acesso em: 02 mai. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Ação Rescisória 2.297/PR.** Recorrente: União. Recorrido: Nutriara Alimentos Ltda. Relator: Edson Fachin, 03 de março de 2021. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadTexto.asp?id=5281976&ext=RTF>. Acesso em: 02 mai. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 240.785/MG.** TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de

Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento. Recorrente: Auto Americano S/A Distribuidor de Peças. Recorrido: União. Relator: Ministro Marco Aurélio, 08 de outubro de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630123>. Acesso em: 02 mai. 2021.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 574.706/PR**. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS ECOFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. Recorrente: Imcopa Importação, Exportação e Indústria de Óleos Ltda. Recorrido: União. Relatora: Ministra Cármen Lúcia, 15 de março de 2017. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=13709550>. Acesso em: 02 mai. 2021.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11ª ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. 2ª ed. São Paulo: Almedina, 2018.

CHARNESKI, Heron; MURCIA, Fernando Dal-Ri. Incertezas tributárias: paradoxos do provisionamento e as repercussões do ICPC 22. In PINTO, Alexandre Evarisco (org.) **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2020.

CHARNESKI, Heron. **Normas Internacionais de Contabilidade e Direito Tributário Brasileiro** – Série Doutrina Tributária Vol. XXIV. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

CHIEZA, Clélio; OLIVEIRA, Marcos Hailton Gomes de. Exclusão do ICMS do conceito de faturamento (base de cálculo do PIS e da Cofins): uma questão de coerência legislativa e jurisprudencial. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS (CVM). **Ofício Circular CVM/SNC/SEP Nº 01/2019, de 11 de janeiro de 2019**. Rio de Janeiro, RJ: CVM, 2019. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/Oc-snc-sep-0119.html>. Acesso em: 11 out. 2020.

\_\_\_\_\_. **Ofício Circular CVM/SNC/SEP Nº 01/2020, de 5 de fevereiro de 2020**. Rio de Janeiro, RJ: CVM, 2020. Disponível em: <http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/anexos/oc-snc-sep-0120.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2021.

\_\_\_\_\_. **Ofício Circular CVM/SNC/SEP Nº 01/2021, de 29 de janeiro de 2021**. Rio de Janeiro, RJ: CVM, 2021. Disponível em: <http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/anexos/oc-snc-sep-0120.pdf>. Acesso em: 02 mai. 2021.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE (CFC). **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TG Estrutura Conceitual, de 21 de novembro de 2019**.

Brasília, DF: CFC, 2019. Disponível em:

[https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2019/NBCTGEC&arquivo=NBCTGEC.doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2019/NBCTGEC&arquivo=NBCTGEC.doc). Acesso em: 02 nov. 2020.

\_\_\_\_\_. **Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TG 25, de 22 de dezembro de 2017**. Brasília, DF: CFC, 2017. Disponível em: [https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes\\_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG25\(R2\)&arquivo=NBCTG25\(R2\).doc](https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2017/NBCTG25(R2)&arquivo=NBCTG25(R2).doc). Acesso em: 02 nov. 2020.

CPFL ENERGIA. **Demonstrações Financeiras Anuais Completas 2020**. Campinas, 2021. Disponível em: <https://cpfl.rweb.com.br/Download.aspx?Arquivo=KLGsT3sEhQMrWQbKf/cvVQ==>. Acesso em: 02 mai. 2021.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Curso básico de contabilidade**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

\_\_\_\_\_, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário: teoria e prática**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade tributária**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2017.

FOSSATI, Gustavo, *et al.* **VII Relatório Supremo em Números: o Supremo Tributário**. Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2020. *E-book*. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10438/29039>. Acesso em: 11 out. 2020.

GELBCKE, Ernesto Rubens, *et al.* **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC**. São Paulo: Atlas, 2018.

GRECO, Marco Aurelio. **Planejamento tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.

HYPERA. **Demonstrações Financeiras Padronizadas – 31/12/2020**. São Paulo, 2021. Disponível em: <https://api.mziq.com/mzfilemanager/v2/d/4be66703-ecd7-4134-a39e-224ce462b371/9b28122b-0aa2-8dc5-e114-9842a655fedc?origin=1>. Acesso em: 02 mai. 2021.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Gerencial: da teoria à prática**. São Paulo: Atlas, 2020.

LIMA, Bruno Rodrigues, *et al.* Precedentes Judiciais Vinculantes e a Evidenciação de Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. **Revista Gestão e Desenvolvimento**, Novo Hamburgo, v. 16, n. 1, p. 27-52, feb. 2019. DOI: 10.25112/rgd.v16i1.1635. Disponível em: <<https://periodicos.feevale.br/seer/index.php/revistagestaoedesenvolvimento/article/view/1635>>. Acesso em: 02 nov. 2020.

LOJAS AMERICANAS. **Demonstrações Financeiras Padronizadas – 31/12/2020**. Rio de Janeiro, 2021. Disponível em:

<https://static.lasa.com.br/upload/arquivosparadownload/00009901.pdf> Acesso em: 02 mai. 2021.

LOJAS RENNER. **Demonstrações Financeiras Padronizadas – 31/12/2020**. Porto Alegre, 2021. Disponível em: <https://api.mziq.com/mzfilemanager/v2/d/13154776-9416-4fce-8c46-3e54d45b03a3/07b1610c-391e-dbfd-53f0-e321aeae0c96?origin=1> Acesso em: 02 mai. 2021.

LOPES, Ana Teresa Lima Rosa; CAMPEDELLI, Laura Romano. Dados do contencioso tributário no Brasil e o novo código de processo civil: a importância da pesquisa empírica para o aprimoramento da atividade jurisdicional. In: BOSSA, Gisele Barra, *et al.* (coord.) **Medidas de redução do contencioso tributário e o CPC/2015: contributos práticos para ressignificar o processo administrativo e judicial tributário**. São Paulo: Almedina, 2017.

MAGAZINE LUIZA. **Demonstrações Financeiras Padronizadas – 31/12/2020**. São Paulo, 2021. Disponível em: <https://ri.magazineluiza.com.br/ListResultados/Download.aspx?Arquivo=vISJ3CKULpKzPN6pjAcCDA==> Acesso em: 02 mai. 2021.

NASCIMENTO, Suênia Graziella Oliveira de Almeida Santos do; LOPES, Renata Ribeiro. **Contabilidade de receitas, contingências e grupos empresariais**. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2017.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Os limites éticos do planejamento tributário**. In PEIXOTO, Marcelo Magalhães, ANDRADE, José Maria Arruda de (coord). **Planejamento Tributário**. São Paulo: MP Editora, 2007.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quarter Latin, 2008.

OLIVON, Beatriz. Justiça adia tributação sobre compensação fiscal. In: Valor Econômico, Brasília, 09 de outubro de 2019. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/10/09/justica-adia-tributacao-sobre-compensacao-fiscal.ghtml>. Acesso em: 02 mai. 2021.

OTT, Ernani. **Técnicas de pesquisa em contabilidade**. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2012.

PETROBRÁS. **Demonstrações Financeiras 2020**. Rio de Janeiro, 2021. Disponível em: <https://api.mziq.com/mzfilemanager/v2/d/25fdf098-34f5-4608-b7fa-17d60b2de47d/0dbce9f0-05f2-99a0-7c2c-953064b09679?origin=1> Acesso em: 02 mai. 2021.

PINTO COELHO VELLO, André, *et al.* Planejamento tributário eficiente: uma análise de sua relação com o risco de mercado. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 11, n. 23, p.117-140, 2014. Disponível em: <https://www.redalyc.org/articulo.oa?id=762/76231724007>. Acesso em: 02 nov. 2020.

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.

QUERQUILLI, Alexandre Garcia; RODRIGUEZ, Marcelo Natale. Aspectos tributários decorrentes do reconhecimento contábil de créditos tributários antes do trânsito em julgado. In PINTO, Alexandre Evarisco (org.) **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2021.

TIKPE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editora, 2012.

TIM. **DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS em 31 de dezembro de 2019**. Rio de Janeiro, 2020. Disponível em: <https://ri.tim.com.br/Download.aspx?Arquivo=J2Oian4GqIYJkNdp5dFztg==> Acesso em: 02 mai. 2021.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

RAIA DROGASIL. **Demonstrações Financeiras Padronizadas – 31/12/2020**. São Paulo, 2021. Disponível em: <https://ri.rd.com.br/Download.aspx?Arquivo=wlonylIYijweDO7ot4FPvg==> Acesso em: 02 mai. 2021.

USIMINAS. **Demonstrações Financeiras Padronizadas – 31/12/2020**. Belo Horizonte, 2021. Disponível em: <https://api.mziq.com/mzfilemanager/v2/d/5dcf459c-823d-4c02-ac4b-a2aa54a63486/1727a044-d61a-685c-5add-399cba56f73b?origin=1> Acesso em: 02 mai. 2021.

VALE. **Demonstrações Financeiras 31 de dezembro de 2020**. Rio de Janeiro, 2021. Disponível em: [http://www.vale.com/PT/investors/information-market/financial-statements/FinancialStatementsDocs/BRGAAP%204T20\\_Completo.pdf](http://www.vale.com/PT/investors/information-market/financial-statements/FinancialStatementsDocs/BRGAAP%204T20_Completo.pdf) Acesso em: 02 mai. 2021.

VIA VAREJO. **Demonstrações Financeiras Individuais e Consolidadas Via Varejo S.A.** São Paulo, 2021. Disponível em: <https://api.mziq.com/mzfilemanager/v2/d/ce9bff9f-fb19-49b9-9588-c4c6b7052c9c/bd3b910b-c19b-2606-c083-347e1a603d30?origin=1> Acesso em: 02 mai. 2021.