

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
CENTRO DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISAS E CONTABILIDADE E
CONTROLADORIA – CEPCON

ANÁLISE HISTÓRICA SOBRE O REFIS – UMA VISÃO SOB O ASPECTO DO CPC
25 – IAS 37

ROBERTO ALEXANDRE DO AMARAL

BELO HORIZONTE

2016

ROBERTO ALEXANDRE DO AMARAL

**ANÁLISE HISTÓRICA SOBRE O REFIS – UMA VISÃO SOB O ASPECTO DO CPC
25 – IAS 37**

Monografia apresentada ao Centro de Pós-Graduação e Pesquisas em Contabilidade e Controladoria, da Faculdade de Ciências Econômicas da UFMG, como requisito parcial para a obtenção de certificado de Especialista em Auditoria Interna e Externa.

Orientador: Prof. João Aristides de Moraes.

BELO HORIZONTE

2016

Agradecimentos

A Deus pelo dom da vida e pelas oportunidades;

A minha linda esposa, Larissa pela compreensão e incentivo;

A minha graciosa filha, Ana Beatriz pela alegria aos meus dias;

A minha mãe, Terezinha (sempre presente) pelos ensinamentos.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	6
2. REFERENCIAL TEÓRICO	7
2.1. Comitê de Pronunciamento Contábil (CPC) 25	7
2.1.1. Caracterização do passivo.....	7
2.1.2. Abordagem sobre provisão e sua relação com o passivo contingente.....	9
2.1.3. Abordagem conceitual e caracterização do passivo contingente.....	10
2.1.4. Evolução das normas sobre passivo contingente.....	11
2.1.5. Mensuração e reconhecimento do passivo contingente.....	13
2.1.6. Divulgação e Evidenciação do passivo contingente.....	15
2.2. Crédito tributário	18
2.2.1. Conceito.....	18
2.2.2. Lançamento.....	18
2.2.3. Modalidades de lançamento.....	19
2.2.4. Extinção do Crédito Tributário.....	19
2.2.5. Exclusão do Crédito Tributário.....	21
2.2.6. Suspensão do Crédito Tributário.....	22
2.2.7. Moratória.....	22
2.2.8. Parcelamento.....	23
2.3. Recuperação Fiscal (REFIS)	24
2.3.1. Definição.....	24
2.3.2. Breve histórico.....	24
2.3.3. Aspectos gerais.....	26
2.3.4. Peculiaridade: A impossibilidade de adesão ao programa da pessoa física.....	26
2.4. Principais pontos de cada REFIS	27
2.4.1. REFIS I.....	27
2.4.2. REFIS II (PAES).....	28
2.4.3. REFIS III (PAEX).....	28
2.4.4. REFIS IV (REFIS DA CRISE).....	29
3. ESTUDO DE CASO	30
4. CONSIDERAÇÕES FINAIS	32
5. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	34

LISTA DE ABREVIATURAS

BCB	Banco Central do Brasil
BP	Balço patrimonial
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
ED	<i>Exposure draft</i> (minuta de exposição)
FASB	<i>Financial Accounting Standards Board</i>
IAS	<i>International Accounting Standards</i>
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
IBRACON	<i>Instituto dos Auditores Independentes do Brasil</i>
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i>
NE	Notas explicativas
NPC	Norma e procedimento de contabilidade
REFIS	Recuperação fiscal
SFAS	<i>Statement of financial accounting standards</i>

1. INTRODUÇÃO

As demonstrações contábeis têm por definição o objetivo de fornecer informações sobre a posição contábil-financeira de uma entidade aos seus diversos usuários como forma de auxílio em sua tomada de decisão. Para que estes usuários consigam tomar decisões coerentes e assertivas é indispensável que os relatórios por eles analisados estejam o mais próximo possível da realidade. A evidenciação contábil é, em consequência, elemento chave para se obter tal resultado.

Com a criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) em 2005, o Brasil iniciou o processo de convergência contábil para as normas internacionais de contabilidade, ou seja, *International Financial Reporting Standards* (IFRS), normatizadas pelo *International Accounting Standards Board* (IASB). Como parte desse processo, foram elaboradas e aprovadas as Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, que alteraram a Lei das Sociedades por Ações, nº 6.404/76. O Brasil passou então a adotar o padrão contábil internacional obrigatoriamente a partir de 2010 e, com isso, surgiram discussões práticas e teóricas sobre reconhecimento, mensuração e divulgação dos elementos patrimoniais.

Como resultado da promulgação dessas leis, passou a ser obrigatória a divulgação de passivos contingentes, conforme trata o pronunciamento contábil CPC 25 - Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, que é correlacionado à norma internacional *International Accounting Standards* (IAS) 37.

Como consequência de tais mudanças na contabilidade brasileira, surgiu a necessidade de estudar qual o nível de aderência às novas normas por parte das empresas. Além do destaque sobre o nível de evidenciação contábil em geral, a evidenciação do passivo contingente em particular é um tema discutido em diversas pesquisas.

Neste contexto, estão os programas de recuperação fiscal instituídos pelo Governo com o objetivo de aumentar as arrecadações em curto prazo, entretanto, esses programas deveriam também atentar para que aqueles contribuintes que cumprem rigorosamente com as suas obrigações não sejam penalizados.

Porém, essa situação não é verdadeira, uma vez que, diante de diversas observações de casos reais, percebe-se uma mudança de estratégia das empresas, onde o não pagamento de tributos vem se tornado cada vez mais uma forma de planejamento tributário. Além disso, ainda não é pacífico na doutrina e na jurisprudência a aplicação de determinados dispositivos das leis do REFIS, por não se aterem à Constituição Brasileira.

Portanto, o objetivo ao fazer essa monografia foi estudar com maior aprofundamento as modalidades do REFIS e suas implicações sobre planejamento tributário das empresas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Comitê de pronunciamento contábil (CPC) 25

2.1.1 – Caracterização do passivo

Os elementos patrimoniais de uma entidade compreendem os ativos, passivos e o patrimônio líquido. O pronunciamento conceitual básico CPC 00 (R1) que trata da estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatório contábil-financeiro afirma que “(...) o passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos passados, cuja liquidação se espera que resulte na saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos”.

Os passivos compreendem as exigibilidades da empresa. Assim, autores como Iudícibus afirmam que “as exigibilidades deveriam referir-se a fatos já ocorridos (transações ou eventos), normalmente a serem pagas em um momento específico futuro de tempo, podendo-se, todavia, reconhecer certas exigibilidades em situações que, pelo vulto do cometimento que podem acarretar para a entidade (mesmo que os eventos caracterizem exigibilidade legal apenas no futuro), não podem deixar de ser contempladas” (IUDÍCIBUS, 2006, p. 158).

Um conceito utilizado é o apresentado por Hendriksen e Van Breda (1999, p.409) que afirmam que passivos são “(...) sacrifícios futuros prováveis de benefícios econômicos, resultantes de obrigações presentes de uma entidade, no sentido de transferir ativos ou serviços para outras entidades no futuro, em consequência de transações ou eventos passados”.

Farias (2004, p. 31) concluiu em seu estudo que “(...) o passivo é uma obrigação atual da entidade decorrente de eventos passados que exigirá prováveis sacrifícios futuros por meio da entrega de ativos ou prestação de serviços de uma ou mais entidades.”. Este conceito é o que mais se aproxima do adotado pelo CPC atualmente.

Baseado na conceituação apresentada do passivo pode-se concluir que as exigibilidades referem-se a fatos acontecidos no passado que necessitam de desembolsos futuros e que serão capazes de gerar algum tipo de benefício econômico à empresa.

O CPC 00 (R1) afirma que a característica essencial para a existência de passivo é que a entidade tenha uma obrigação presente. No entanto, o quesito obrigação presente é apenas uma das características do passivo.

Caetano et al. (2010) apresentaram em seu artigo as características do passivo segundo o *Financial Accounting Standards Board* (FASB). Assim as principais características de um passivo seriam:

- a) A obrigação deve existir no presente momento, resultante de uma transação ou um evento passado.
- b) As obrigações que dependem exclusivamente de eventos futuros não devem ser incluídas como passivo, a não ser que exista uma boa probabilidade de que tais eventos ocorrerão, e desde que o fato gerador esteja relacionado, de alguma forma, com o passado e com o presente.
- c) Não pode haver nenhuma liberdade para evitar o sacrifício futuro, o que implica em desembolso futuro provável, embora o valor da obrigação ainda não seja conhecido com certeza.
- d) Normalmente, a exigibilidade requer uma data conhecida para vencimento, ou, em não a conhecendo no presente, tenha-se a expectativa que este se dará em algum momento específico de tempo. (CAETANO et al., 2010, p. 3)

FIPECAFI (2010) atesta que o registro das obrigações da companhia deve obedecer ao princípio contábil da competência mesmo que determinadas obrigações não tenham a correspondente documentação comprobatória.

Apesar de casos isolados, como o citado acima de falta de documentação, o CPC 00 (R1) relata que “um passivo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que uma saída de recursos detentores de benefícios econômicos seja exigida em liquidação de obrigação presente e o valor pelo qual essa liquidação se dará puder ser mensurado com confiabilidade” (CPC 00 (R1), 2011, p. 34).

De acordo com Ribeiro Filho (2009) para que um passivo seja reconhecido ele deverá satisfazer à definição de passivo, a transação realizada deverá ser razoavelmente estimada e o elemento deve passar pelos testes de relevância. No entanto o CPC 25 afirma que caso os

critérios para reconhecimento do passivo como obrigação presente, provável saída de recursos e estimativa confiável não sejam atendidos, nenhum passivo deverá ser reconhecido.

2.1.2 Abordagem sobre provisão e sua relação com o passivo contingente

O termo provisão foi amplamente utilizado por contadores como referência a qualquer obrigação ou redução do valor de um ativo no qual sua mensuração decorra de alguma estimativa (FIPECAFI, 2010).

O CPC 25 define provisão como um passivo de prazo ou valores incertos. O que distingue um passivo de uma provisão é justamente a incerteza quanto aos prazos e valores a serem desembolsados.

O mesmo pronunciamento afirma que, caso as seguintes condições não forem atendidas, nenhuma provisão deverá ser reconhecida:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e
- (c) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação (CPC 25, 2009, p.7).

A obrigação presente descrita como condição para reconhecimento da provisão caracteriza-se por ser mais provável que sim do que não de que a obrigação exista na data do balanço. Ao falar sobre evento passado, o CPC 25 explica que um evento passado que conduz a uma obrigação presente é chamado de um evento que cria obrigação. Para um evento ser um evento que cria obrigação, é necessário que a entidade não tenha qualquer alternativa realista senão liquidar a obrigação criada pelo evento.

O CPC 25 destaca que quando não for provável que exista uma obrigação presente, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que a possibilidade de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja remota.

Além da condição de obrigação presente resultante de um evento passado faz-se necessário ainda a probabilidade de saída de recursos que virão a incorporar benefícios econômicos futuros à entidade. No entanto, o CPC 25 afirma que somente será reconhecida a provisão caso a probabilidade seja considerada provável, isto é, o evento for mais provável de ocorrer do que não ocorrer.

É necessário ainda uma estimativa confiável que, segundo FIPECAFI (2010) é resultante da capacidade da entidade em determinar um conjunto de desfechos possíveis, ou seja, a estimativa aplicada para mensuração do valor é a melhor estimativa do desembolso para liquidação na data do balanço. Para casos extremamente raros em que nenhuma estimativa confiável possa ser feita, existe um passivo que não pode ser reconhecido. O CPC 25 afirma que esse passivo é divulgado como passivo contingente.

Adicionalmente, o CPC 25 ressalta as relações e diferenças entre provisões e passivos contingentes: “em sentido geral, todas as provisões são contingentes porque são incertas quanto ao seu prazo ou valor. Porém, nesse Pronunciamento Técnico o termo “contingente” é usado para passivos e ativos que não sejam reconhecidos porque a sua existência somente será confirmada pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob o controle da entidade. Adicionalmente, o termo passivo contingente é usado para passivos que não satisfaçam os critérios de reconhecimento” (CPC 25, 2009, p. 6).

Este trabalho tem por base os conceitos e definições utilizados no CPC 25, no entanto seu principal foco é no passivo contingente, cuja abordagem é realizada nos próximos tópicos.

2.1.3 Abordagem conceitual e caracterização do passivo contingente

O passivo contingente, tema abordado neste trabalho, foi definido de forma geral como contingência, tanto ativa como passiva, no *Statement of Financial Accounting Standards* (SFAS) nº 5 emitido pelo FASB: “Uma condição ou situação existente, ou um grupo de circunstâncias que envolvam incertezas referentes a possíveis ganhos ou perdas para uma entidade, que será resolvida quando um ou mais eventos futuros ocorrerem ou deixarem de ocorrer” (FASB, 2002, p.34).

A definição de passivo contingente atualmente utilizada no Brasil é apresentada pelo CPC 25 como sendo:

- (a) uma obrigação possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade; ou
- (b) uma obrigação presente que resulta de eventos passados, mas que não é reconhecida por que:
 - (i) não é provável que uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos seja exigida para liquidar a obrigação; ou

(ii) o valor da obrigação não pode ser mensurado com suficiente confiabilidade (CPC 25, 2009, p. 5).

Antes do surgimento desta definição, diversos estudiosos definiram e criaram conceitos para o passivo contingente. Um desses conceitos é o apresentado por Hendriksen e Van Breda (1999, p.288) que afirmaram que o passivo contingente é “um sacrifício futuro provável de benefícios econômicos, resultante de obrigações presentes de uma entidade no sentido de transferir ativos ou prestar serviços a outras entidades no futuro, em consequência de transações ou eventos passados, e cuja liquidação depende de um ou mais eventos futuros com alguma probabilidade de ocorrência”. Para Iudícibus (2006), na definição clássica, uma exigibilidade contingente é uma obrigação que pode surgir, dependendo da ocorrência de um evento futuro.

Ao analisar tais conceitos pode-se inferir que o passivo contingente é caracterizado por incertezas. Essas incertezas serão definidas por eventos futuros, mas que surgiram de eventos passados, ou seja, por alguma ação ou omissão de uma entidade. Além disso, os “eventos futuros” precisam ter sua probabilidade definida para que uma correta provisão venha ou não a ser reconhecida (IUDÍCIBUS, 2006).

Caetano et al. (2010) afirmam que o passivo contingente, decorre geralmente de questões trabalhistas, tributárias, cíveis e ambientais. Ainda segundo esses autores, apesar de passivos contingentes trabalhistas serem comuns no cotidiano da empresa, seu tratamento não é elementar, pois as proporções alegadas nos processos não são necessariamente reais, o que dificulta a definição do valor a ser registrado.

Quanto aos passivos tributários, Farias (2004) relata que, devido à complexidade do sistema tributário brasileiro, as entidades propõem ações judiciais com questionamentos sobre, por exemplo, alíquotas de impostos. A dificuldade da mensuração desse tipo de passivo vem da dificuldade em saber o valor a ser determinado pela justiça.

2.1.4 Evolução das normas sobre passivo contingente

Diversas instituições ao longo dos anos foram responsáveis pela elaboração de definições e critérios de mensuração para o passivo contingente. Os principais órgãos internacionais foram o FASB e o IASB, e os órgãos nacionais, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), o CPC e outros. Devido ao Brasil seguir o padrão internacional de contabilidade, via normatização do CPC, este trabalho adota esta como linha de raciocínio e evolução.

O passivo foi primeiramente abordado pela IAS 10, emitida em 1978. No entanto essa primeira abordagem dada era superficial, pois o passivo contingente não teve tratamento específico. Assim, em 1998 foi dada uma nova redação para o assunto emitindo-se um pronunciamento próprio onde o passivo contingente pudesse ser tratado mais especificamente. Esse pronunciamento é titulado de IAS 37, que está em vigor até os dias de hoje.

Em sua tese, Farias (2004, p. 86) redigiu sobre o IAS 37: “A norma indica que há passivos contingentes que serão registrados pela Contabilidade, quando for provável que um desembolso de recursos e uma mensuração confiável possam ser feitas. Também há aqueles que não serão registrados, porque não se espera que os mesmos possam ocorrer, ou porque é improvável que uma saída de recursos (...) seja exigida, ou porque não é possível mensurar o valor da obrigação de forma confiável”.

Uma Minuta de Exposição – *Exposure Draft* (ED) foi emitida pelo IASB no ano de 2005 propondo alterações à norma IAS 37. Apesar de uma ED não ter força de norma emitida, por meio delas observam-se as discussões, para futuros ajustes nas normas, de assuntos como provisão e passivos e ativos contingentes.

Segundo a ED à IAS 37, o nome da norma mudaria de Provisão, passivo contingente e ativo contingente para passivos não financeiros. Segundo *Ernst & Young* e Fipecafi (2010) com a mudança de nomenclatura da norma, os conceitos de provisão, ativos e passivos contingentes devem ser retirados da literatura das IFRSs, dando lugar assim, a uma nova noção de passivos não financeiros, reforçando os dois principais elementos na estrutura conceitual, que são ativos e passivos.

A ED à IAS 37 propõe ainda eliminar a expressão contingente, argumentando que uma obrigação contingente sobre uma ocorrência ou não de um evento futuro não dá origem, por si só, a um passivo. O tratamento dado a ativos contingentes também mudaria, segundo a ED. De acordo com a proposta, todos os itens previamente definidos e tratados como ativo contingente farão parte da IAS 38, que trata de ativos intangíveis.

Os critérios de reconhecimento de uma provisão também foram tratados pela minuta. Atualmente a base utilizada para reconhecimento de provisões é o critério de probabilidade. Segundo a ED, o critério seria omitido. *Ernst & Young* e Fipecafi (2010) afirmam que o IASB objetiva com tal decisão apresentar uma descrição exaustiva na base de conclusões, representando uma área na qual se buscam comentários a respeito da questão.

Em paralelo ao que ocorria no cenário internacional, no Brasil foi criado o CPC no ano de 2005, com a finalidade de emitir normas contábeis que serão posteriormente discutidas e aprovadas pelos órgãos públicos, como Comissão de Valores Mobiliários, Banco Central do

Brasil e outros. Neste mesmo ano, por meio da deliberação nº 489/05, a CVM aprovou a Norma e Procedimento de Contabilidade (NPC) 22, emitida pelo IBRACON.

Apesar do processo de convergência contábil às normas internacionais ter apenas iniciado em tal ano, a NPC 22 já apresentava conceitos muito próximos ao IAS 37. No ano de 2009 o CPC emitiu o pronunciamento técnico CPC 25, tal pronunciamento é oficialmente correlacionado às normas internacionais de contabilidade IAS 37. No mesmo ano, a CVM emitiu a deliberação nº 594/09 que revogou a deliberação nº 489/05, aprovou e tornou obrigatória a adoção do CPC 25 para as companhias abertas.

Apesar do CPC 25 ser correlacionado ao IAS 37 existem diferenças entre as duas normas que merecem ser destacadas. De acordo com *Ernst & Young* e Fipecafi (2010), uma destas diferenças é que o CPC 25 faz a delimitação mais compreensível do que se considera provável para que se provisionem as obrigações, sendo considerada qualquer hipótese acima de 50% probabilidade de ocorrer. Abaixo destas chances existem as classificações possíveis e remotas que se diferenciam apenas em relação à decisão de serem ou não esclarecidas e apresentadas em notas explicativas.

A IAS 37 introduziu algumas mudanças terminológicas, no entanto estas ainda não estão firmadas na prática brasileira. Uma dessas mudanças foi a utilização da palavra contingência que, segundo *Ernst & Young* e Fipecafi (2010), não podem mais estar nos balanços ou nas demonstrações do resultado, só podendo aparecer em notas explicativas e, ainda, que aplica-se apenas àquelas obrigações que não são contabilizáveis, ou seja, quando existe a necessidade de registrar o passivo, não se pode mais continuar a denominar tal obrigação de contingente e sim de provisão.

A partir da adoção do CPC 25 em 2010, esta e a norma internacional IAS 37 passaram a ter o mesmo objetivo de “definir critérios de reconhecimento e bases de mensuração aplicáveis a provisões, contingências passivas e ativas, bem como definir regras de divulgação para permitir que os usuários entendam sua natureza, sua oportunidade e seu valor”, conforme apresentado por *Ernst & Young* e Fipecafi (2010).

2.1.5 – Mensuração e reconhecimento do passivo contingente

Para o correto registro de um passivo é necessário sua perfeita mensuração, conforme apresentado anteriormente. Farias (2004) afirma que as regras gerais aplicadas à mensuração dos passivos deverão ser consideradas nas provisões para contingências passivas. Ou seja, aspectos como o uso de estimativas, análise de riscos e incertezas, probabilidade de

ocorrência de eventos futuros, irão influenciar diretamente nos valores que serão atribuídos ao passivo contingente.

O CPC 25 define os critérios para a mensuração, reconhecimento e divulgação do passivo contingente. Mensurar um passivo contingente é tarefa difícil, pois seu valor será determinado a partir de eventos futuros. A fim de auxiliar na confiabilidade e mensuração dessas exigibilidades, a deliberação da CVM nº 594/09 relata que as estimativas do desfecho e do efeito financeiro são determinadas pelo julgamento da administração da entidade, complementado pela experiência de transações semelhantes e, em alguns casos, por relatórios de peritos independentes.

Caetano et al. (2010) afirmam que o reconhecimento do fato contábil é como o processo de incorporar formalmente um item no relatório contábil-financeiro de uma entidade, seja como ativo, passivo, receita ou despesa.

O CPC 25 estabelece quando uma entidade não deve reconhecer um passivo contingente. Isso ocorre quando um passivo contingente não atende aos critérios de reconhecimento de uma provisão, estabelecidos em tal pronunciamento:

- (a) a entidade tem uma obrigação presente (legal ou não formalizada) como resultado de evento passado;
- (b) seja provável que será necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação
- (c) e possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação (CPC 25, 2009, p.7).

Para casos especiais, como quando a entidade for conjunta e solidariamente responsável por obrigação, o CPC 25 afirma que a parcela da obrigação que se espera que as outras partes liquidem é tratada como passivo contingente. Assim sendo, a entidade reconhece a provisão para a parte da obrigação para a qual é provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos, exceto em circunstâncias extremamente raras em que nenhuma estimativa suficientemente confiável possa ser feita.

Conforme relatado, para que uma provisão seja reconhecida, é necessário que uma saída de recursos seja provável. A deliberação da CVM nº 594/09 afirma que caso a probabilidade de ocorrência de tal desembolso seja menor do que se considera provável, a entidade deverá somente divulgar o passivo contingente em nota explicativa.

Apesar de não enquadrar-se nas categorias de uma provisão, o passivo contingente deve ser divulgado, a menos que uma saída de recursos seja remota. Assim podem-se resumir

as classificações e critérios de reconhecimento e divulgações das obrigações conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Classificação de risco das provisões.

Classificação de risco	Reconhecimento	Evidenciação
Provável	A provisão é reconhecida no balanço patrimonial (BP), além de serem exigidas informações adicionais a serem divulgadas em notas explicativas (NE).	BP, DRE ¹ , NE.
Possível	Nenhuma provisão é reconhecida e informações sobre as obrigações devem ser divulgadas em NE.	NE
Remota	Nenhuma provisão é reconhecida e não é requerida a divulgação de nenhuma informação sobre a obrigação.	Nenhuma.

¹Demonstração do resultado do exercício.

Fonte: Adaptada do CPC 25.

Os passivos contingentes geralmente acontecem de maneira inesperada, por se tratar de processos jurídicos instaurados por terceiros. Por esta razão, o FIPECAFI (2010) observa que os passivos contingentes deverão ser avaliados periodicamente, pois uma saída de recursos pode tornar-se provável, sendo necessário assim, o reconhecimento de uma provisão nos demonstrativos do período em que houve a mudança de estimativa da probabilidade.

2.1.6 – Divulgação e evidenciação do passivo contingente

A evidenciação contábil ou *disclosure* é um tema amplamente pesquisado na área contábil. Para Ribeiro Filho (2009) os termos divulgação, evidenciação e *disclosure* são nomes diferentes utilizados para tratar de um mesmo tema, sendo que a palavra *disclosure*, em geral, refere-se à divulgação.

Ao relacionar o termo evidenciação à contabilidade, significa que esta divulga alguma informação que é importante para alguns de seus usuários. O nível e quantidade de

informações a serem evidenciadas dependem do tipo de usuário às quais as demonstrações são endereçadas.

De acordo com Mapurunga et al. (2011), a informação contábil divulgada deve possuir características essenciais, como confiabilidade, uniformidade, consistência e comparabilidade. Já para Iudícibus (2006, p. 125) “[...] os conceitos de materialidade e relevância invadem a área da evidenciação e a esta estão intimamente ligados”.

A evidenciação contábil é composta de informação qualitativa e quantitativa. A informação quantitativa utiliza vários critérios para a realização da análise, como a representatividade percentual de um item sobre o lucro líquido, por exemplo. Vale ressaltar que podem ocorrer problemas neste tipo de informação, pois se houver flutuação acentuada de um determinado item de um ano para outro, um valor será relevante em um período e não em outro (IUDÍCIBUS, 2006). Segundo o mesmo autor, a informação qualitativa, por sua vez, é muito mais difícil de ser avaliada, pois envolve julgamentos extremamente subjetivos.

Apesar da dificuldade na avaliação das informações qualitativas, a evidenciação contábil é de grande importância. Conforme apresentado por Cruz e Lima (2010) a evidenciação contábil influencia o comportamento dos investidores, ao afetar a sua percepção em relação ao risco da companhia.

Os benefícios relativos à evidenciação foram apresentados por Oliveira (2010, p. 3): “a evidenciação, ao reduzir o grau de incerteza e a assimetria da informação fornecida pelas empresas, contribui tanto para melhoria da eficiência do mercado de capitais, no que se refere à gestão do risco, como também para a melhor compreensão da informação contábil pelos diferentes grupos de usuários que dela usufruem”.

Dessa forma, ao se estudar a aderência às normas de divulgação e evidenciação do passivo contingente, é possível contribuir para o aprimoramento das informações divulgadas pelas empresas.

Conforme apresentado por Iudícibus (2006), a evidenciação refere-se a todo o conjunto das demonstrações contábeis e, apesar de existirem várias formas de realizar a evidenciação, as mais conhecidas e comentadas são as NE, que tem por objetivo evidenciar informações que não podem ser apresentadas no corpo dos demonstrativos contábeis.

O CPC 26 (R1) afirma que as NE devem apresentar informações sobre passivo contingente, que é regulamentado pelo CPC 25. Ou seja, uma vez reconhecidos os passivos contingentes e as provisões, estes devem ser divulgados em nota explicativa, seguindo-se as normas contábeis brasileiras, conforme previsto no artigo 176, da lei nº 6.404/76:

“Art. 176 [...]”

§ 5º As notas explicativas devem: [...]

IV – indicar: [...]

d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes (LEI nº 6.404, 1976)”.

Além de prevista a exigibilidade da divulgação através da Lei nº 6.404, a deliberação da CVM nº 594/09 estabelece que, para cada classe de provisão, a entidade deverá divulgar o valor contábil no início e no fim do período, as provisões adicionais feitas no período, os valores utilizados durante o período e os valores não utilizados revertidos durante o período.

Além dos critérios exigidos para a divulgação do passivo contingente, a entidade deverá divulgar ainda, uma breve descrição da natureza do passivo contingente, a estimativa do seu efeito financeiro, a indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída e a possibilidade de qualquer reembolso.

Segue o resumo das principais informações exigidas pelo CPC 25 quando à divulgação de provisões e do passivo contingente:

- a) valor contábil no início e no fim do período;
- b) provisões adicionais feitas no período, incluindo aumentos nas provisões existentes;
- c) valores utilizados e não utilizados revertidos durante o período;
- d) uma breve descrição da natureza do passivo contingente;
- e) estimativa do seu efeito financeiro;
- f) indicação das incertezas relacionadas ao valor ou momento de ocorrência de qualquer saída;
- g) possibilidade de reembolso;
- h) quando não praticável a divulgação das informações acima, a divulgação da natureza da disputa juntamente com a justificativa da não divulgação das informações do fato.

O CPC 25 estabelece ainda que, caso as informações exigidas do passivo contingente não puderem ser divulgadas por prejudicar a entidade em uma disputa processual, a divulgação destas informações é dispensada. Entretanto, é necessária a divulgação da natureza da disputa juntamente com a justificativa da não divulgação das informações do fato.

2.2. Crédito tributário

Define-se crédito tributário como um instrumento por meio do qual o Estado cobra do contribuinte um tributo ou uma penalidade imputada a este. Essa apuração consiste em estabelecer diretrizes que irão integrar o título que será líquido, certo e exigível, consubstanciando-se em um ato jurídico perfeito, passível de execução.

2.2.1 Conceito

O artigo 139 do Código Tributário Nacional define que o conceito de crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Segundo Hugo de Brito (2002), crédito tributário é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

Para o professor Paulo de Barros Carvalho (2002), o crédito tributário nasce no momento em que é quebrado o vínculo obrigacional, ou seja, no momento em que as condutas humanas acontecem e o fato hipotético descrito nas leis tributárias passa a ser um fato concreto.

2.2.2 Lançamento

O Código Tributário Nacional no artigo 142 define como sendo um ato privativo da autoridade administrativa, capaz de averiguar a incidência do fato gerador da obrigação; especificar a matéria tributável; o valor do tributo realmente devido; indicar o sujeito passivo e aplicar a penalidade quando necessário.

A natureza jurídica do lançamento foi muito discutida, porém o Código resolveu normatizando-o como um ato declaratório da obrigação e constitutivo do crédito tributário.

Para realizar o lançamento deve-se observar a lei que estiver em vigor na data do fato gerador, quando se diz referente às autorizações legais que rodeiam o lançamento, ou seja, a obrigação tributária, o valor do tributo e o sujeito passivo, não sendo admissível adotar as leis vigentes à época do acontecimento econômico-tributável.

O lançamento devidamente notificado ao sujeito passivo só poderá ser modificado por ele mesmo ou mediante ação judicial, vale dizer então que, enquanto não notificado o contribuinte, modificações podem ser realizadas no lançamento sem necessidade de processo judicial, como descrito no artigo 145 do Código Tributário Nacional.

2.2.3 Modalidades de lançamento

Os lançamentos podem ser realizados de forma direta, por homologação ou declaração, conforme descrito abaixo:

- Lançamento direto ou de ofício: caracteriza-se quando é realizado exclusivamente pela autoridade administrativa que age por iniciativa própria, denominado ainda lançamento por ofício ou por excelência.
- Lançamento por declaração: é o lançamento em que contribuinte ou um terceiro fornece ao fisco as declarações sobre o fato, conforme descrito na lei.
- Lançamento por homologação: acontece quando o contribuinte ou terceiro antecipa-se ao ato da autoridade administrativa, fazendo o cálculo e o pagamento do tributo.

Vale ressaltar que nesta última modalidade de lançamento, este só será efetivado após a homologação da autoridade administrativa, que se não realizada no tempo certo caducará o direito do Fisco e será considerado bom o pagamento efetuado, mesmo não o sendo.

2.2.4 Extinção do crédito tributário

O Código Tributário Nacional, especificamente no artigo 156, determina as modalidades de extinção do crédito tributário, as quais estão elencadas a seguir.

- I. O pagamento - normalmente é o que extingue o débito de tributo lançado e do não lançado (nos casos em que a lei aceita o recolhimento sem prévio exame da autoridade administrativa), ressalvando que as autoridades fiscais, podem negar a homologação no caso de discordar do valor pago e lançar de ofício cobrando o restante devido (Amaro, 1998).
- II. A compensação - ocorre quando duas pessoas são ao mesmo tempo credoras e devedoras umas das outras, vindo as obrigações se extinguirem até onde se compensarem, conforme disciplinado no artigo 368 do Código Civil e no artigo 170 do Código Tributário Nacional.

III. A transação - também disciplinada do Código Tributário Nacional, artigo 171 diz que, a lei pode facultar aos sujeitos da obrigação, tanto ativo como passivo a celebrarem transação, acordo que mediante ações recíprocas põem termo ao litígio e à obrigação tributária, cabendo também à lei indicar a autoridade que autorizará a transação.

Castro (2005) define como sendo o acordo de forma legal entre o fisco e o contribuinte em que as partes se abduquem de parte de seus direitos com o escopo de por termo ao crédito ou débito tributário.

IV. A remissão - que quer dizer perdão está disposta no artigo 172 da mesma legislação tributária, vê-se que não se tratam de atitudes que fiquem a mercê da autoridade do fisco, pois a lei dispõe os motivos ensejadores desse perdão:

- a) a situação econômica do sujeito passivo;
- b) o erro ou ignorância escusável do sujeito passivo, quanto matéria de fato;
- c) a diminuta importância do crédito tributário;
- d) as considerações de equidade, em relação com as características pessoais ou materiais do caso;
- e) a condições peculiares a determinadas regiões territoriais da entidade tributante.

V. A prescrição – a Fazenda tem o prazo de 05 (cinco) anos para ingressar com a ação de cobrança judicial do crédito tributário, contados da data da sua constituição definitiva (Machado, 2000).

O Código Tributário Nacional diz que a prescrição extingue o crédito (artigo 156), assim sendo, a prescrição não atinge somente a ação para cobrança do crédito, mas o próprio crédito.

VI. A decadência - para que não seja eterno o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito o código no artigo 173, diz que tal direito se expira em 05 (cinco) anos, a partir do primeiro dia em que o lançamento deveria ter sido realizado; após ser definitiva a decisão que anula o lançamento efetuado de forma errada e após tomadas todas as providências indispensáveis ao lançamento e a sua notificação ao sujeito passivo (Machado, 2000).

VII. A conversão do depósito em renda também põe termo ao crédito tributário e pode ser realizado ainda mesmo sem a existência daquele, por exemplo, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, uma vez que neste caso o depósito suspende a exigibilidade de se antecipar o pagamento e se o fisco concordar expressa ou tacitamente com o montante depositado, considera-se realizado o lançamento, extinguindo dessa forma o crédito tributário.

VIII. No pagamento antecipado e na homologação do lançamento, o contribuinte realiza o pagamento baseando-se nas suas próprias apurações, deixando a homologação por conta da autoridade administrativa, o ato de homologar mais o pagamento, juntos, justificam então o momento de extinção do crédito.

IX. A ação de consignação pode ser proposta, segundo o artigo 164 do Código Tributário Nacional, quando há:

- a) recusa de recebimento ou subordinação do pagamento de outro tributo ou de penalidade, cumprimento de obrigação acessória;
- b) subordinação do recebimento ao cumprimento de exigência administrativa sem fundamento legal;
- c) de exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador.

A importância depositada é convertida em renda e o pagamento se consuma, quando o autor vence, mas quando esse perde o crédito é cobrado, com juros de mora e com as devidas penalidades cabíveis pelo fato do não pagamento, conforme o § 2º do artigo 164 do Código Tributário Nacional.

X. A decisão administrativa que é provocada pelo contribuinte através de impugnação ou recurso, pode extinguir o crédito tributário, determinando a indevida exigência do mesmo, ressaltando que tal decisão é definitiva e não pode ser reexaminada.

À decisão judicial, bem como a administrativa extingue o crédito, ou melhor, o lançamento já realizado ou a realizar-se e, quando transitada em julgado também não cabe recurso.

XI. A dação em pagamento descrita no último inciso do artigo 156 do Código Tributário Nacional consiste na permuta de bens do devedor ao credor, em substituição do crédito devido, tudo condicionado à lei.

2.2.5 Exclusão do crédito tributário

As modalidades de exclusão determinadas no artigo 175 do Código Tributário Nacional estão dispostas a seguir:

I. A isenção; segundo Bastos (1999), há uma divergência na doutrina, uns definem como sendo a dispensa de pagamento do tributo devido, relativo a um fato jurídico existente, operando-se apenas a isenção através da norma; já a outra corrente defende a ideia de que o poder isentante nega a existência da relação jurídica, invertendo as situações, a regra chega primeiro ao fato, isentando-o ou ao chegar este já se encontra isento.

Este autor acrescenta ainda que a isenção decorre da lei e que a União Estados e os Municípios apenas tornam efetivo o que ela diz, a isenção destinada a determinados locais, deve ser entendida como incentivo fiscal, no sentido de promover o nivelamento entre as regiões do País.

Pode ainda ser revogada a qualquer instante, salvo o previsto no artigo 178 do Código Tributário Nacional, ou seja, quando a benesse exacional for concedida por tempo determinado e com exigências específicas pressupostas.

II – a anistia vem regulamentada nos artigos 180 a 182 do Código Tributário Nacional como sendo o perdão ao contribuinte pela falta cometida ou da penalidade que lhe foi imputada, tem caráter retroativo e pode ainda ser revogada a qualquer momento, a exemplo da isenção, pois não gera direito adquirido. Segundo Castro (2005), a anistia pode ser concedida de forma geral ou limitada, por quantia determinada, por território ou região.

2.2.6 Suspensão do crédito tributário

São elementos que de alguma forma suspendem a exigibilidade do crédito tributário, tanto por instrumentos administrativos quanto judiciais.

O artigo 151 do Código Tributário Nacional, cita as possibilidades que consequentemente suspendem a exigibilidade do crédito tributário e a inclusão deste na dívida ativa.

Depois de constituído e preenchidos todos os requisitos de exigibilidade o destino normal do crédito é o de ser extinto, porém, há situações impedem tal exigibilidade, a saber:

- a) Moratória;
- b) Depósito do montante integral;
- c) As reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
- d) A concessão de media liminar e mandado de segurança;
- e) A concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;
- f) O parcelamento.

O parcelamento, por se tratar de instituto importante, será objeto de melhor discussão nesse trabalho.

O depósito do montante integral, por sua vez pode ser realizado tanto no decorrer do processo administrativo quanto no processo judicial.

No processo administrativo, o depósito serve para impedir a correção monetária da dívida, já no processo judicial também evita a ação de execução por parte da Fazenda Pública e a atualização do débito.

Acrescenta-se que o depósito não é um pagamento e sim uma garantia da Fazenda na condição de credor da obrigação tributária, pois havendo sucumbência do depositante o valor é levantado pelo credor extinguindo a obrigação.

O depósito difere da consignação em pagamento, segundo Amaro (1998), quem consigna quer pagar, já o depositante não quer pagar, quer discutir o débito.

2.2.7 Moratória

De acordo com Machado (2000), moratória consiste na prorrogação do prazo concedida pelo credor, ao devedor, para realizar o pagamento integral ou parcelado da dívida. Amaro (1998) define como a prorrogação do prazo ou a concessão de novo, no caso do anterior já haver sido expirado.

No Código Tributário Nacional, especificamente nos artigos 152 a 155, estão declinadas as formas de concessão da moratória.

Segundo Machado (2000), a moratória pode ser concedida em caráter geral por pessoa jurídica de direito público competente, mas a União pode concedê-la também em relação a tributos dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, desde que seja aplicado também aos tributos seus e às obrigações de direito privado.

A moratória não é um ato discricionário, mas vinculado, devendo para tanto ser sempre observado o que estabelece a lei, anulando-a quando em desacordo e quando praticada mediante dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ou na moratória a exigibilidade do crédito é morta, mesmo correndo ou não juros, período em que o sujeito ativo fica sem qualquer ação contra o sujeito passivo, inclusive, sem poder protestar os títulos. Quanto à prescrição da moratória, se o sujeito não incorrer em dolo ou simulação essa prescrição só é cabível caso o crédito esteja prescrito (Baleeiro, 1999).

2.2.8 Parcelamento

Esta modalidade de moratória vem estabelecida no art. 155-A do Código Tributário Nacional e consiste no fracionamento do débito para o sujeito passivo segundo normas orientadoras do parcelamento.

Ainda que na redação do Código Tributário Nacional anterior à Lei Complementar nº 104/2000, o legislador não tenha se manifestado sobre o parcelamento como forma de suspensão de exigibilidade, sua inclusão é causa inegável, não só pela suspensão, mas pelo fato do contribuinte não ter em determinadas ocasiões condições de realizar o pagamento à vista.

O parcelamento não é um direito subjetivo do contribuinte, mas uma faculdade da autoridade tributária, um poder-dever concedido a essas autoridades para analisar, apreciar e deferir caso os pedidos de parcelamentos estejam de acordo com as exigências legais.

Segundo Castro (2005), as empresas que se encontram com problemas de ordem econômica e que buscam a recuperação fiscal a Lei Complementar nº 118 de 2005 podem realizar os parcelamentos de seus débitos tributários, e no caso de inexistência de lei

específica o parcelamento será realizado com base nas leis gerais de parcelamento da Federação. Com o parcelamento, o contribuinte deixa de ser inadimplente e pode até requerer certidão positiva com efeito negativo, conforme preceitua o artigo 205 do Código Tributário Nacional.

2.3. Recuperação fiscal (REFIS)

2.3.1 Definição

REFIS - Recuperação Fiscal, essa sigla foi empregada para a denominação de um programa de parcelamento federal de tributos em situação de inadimplência, instituído pelo Governo com o intuito de recuperação dos tributos e/ou multas devidas e não pagas pelos contribuintes.

2.3.2 Parcelamentos tributários

Desde 2000, foram quatro os programas de parcelamentos especiais instituídos no Brasil, são eles: REFIS, PAES, PAEX e REFIS-CRISE, mesmo sob os mais variados nomes que lhes foram dados, todos na verdade são parcelamentos tributários criados com maiores benesses aos contribuintes. Em todas as situações parece haver uma junção do interesse do governo e das empresas na oferta de parcelamentos. Os governos acreditam que têm um ganho na arrecadação com o recebimento de parte das dívidas. As empresas, por sua vez, enxergam nos parcelamentos uma boa oportunidade de reduzir seus passivos tributários a um custo mais baixo e tentam influenciar o legislativo e o executivo de forma que as condições ofertadas lhe sejam sempre mais favoráveis.

Genericamente, a título de atrativos para os contribuintes inadimplentes, é oferecido um conjunto de benefícios como desconto nas multas aplicadas, redução na taxa de juros

acumulada, aumento na quantidade de parcelas para a quitação da dívida, entre outras. Por outro lado, uma vez atendidos todos os requisitos para ingresso no parcelamento, o contribuinte que ingressar, não mais poderá discutir a dívida tributária, objeto do parcelamento, seja ela em esfera administrativa ou judicial e caso não consiga honrar o pagamento das parcelas, será excluído e, como penalidade, toda a dívida será cobrada de uma única vez.

Logo após a criação de um parcelamento, a adesão dos contribuintes é muito grande, o que permite um aumento considerável na arrecadação, entretanto esse aumento não se sustenta, e de forma geral, após pouco tempo o número de inscritos e a arrecadação caem substancialmente (Tabela 1).

Tabela 1 – Evolução dos parcelamentos especiais concedidos pelo governo federal

Parcelamento	Início	Ano 0		Ano 2		Ano 4	
		Inscritos	Receita ¹	Inscritos	Receita ¹	Inscritos	Receita ¹
REFIS	2000	120.000	176	38.545	149	27.359	92
PAES	2003	373.363	273	374.651	259	114.183	297
PAEX	2006	-	459	-	181	-	30 ²
REFIS-CRISE	2009	-	948	-			

⁽¹⁾ Receita média mensal em R\$ milhões.

⁽²⁾ Até março de 2010.

Fonte: RFB

Nota-se uma queda acentuada tanto no número de inscritos quanto na arrecadação média mensal do REFIS, pois em 2004 (ano 4) restavam apenas pouco mais de 20% dos optantes iniciais com a arrecadação tendo caído pela metade. O mesmo ocorreu com os inscritos no PAES, pois em 2007 (ano 4) restavam apenas 1/3 dos optantes de 2003 e o PAEX teve queda acentuada na arrecadação entre 2006 (ano 0) e 2008 (ano 2), de cerca de 60% na arrecadação média mensal, e uma redução de mais de 90% quando comparado a 2010 (ano 4). Infelizmente a RFB não disponibilizou dados do número de inscritos no PAEX e no REFIS-CRISE em seus relatórios de arrecadação.

Outra observação muito interessante é que o valor médio recolhido em cada parcelamento tem aumentado consideravelmente com a regularidade na concessão. No primeiro ano do REFIS em 2000 a arrecadação média mensal era de apenas R\$ 176 milhões por mês, enquanto que no primeiro ano do REFIS da CRISE a arrecadação média mensal saltou para R\$ 948 milhões, um valor quase seis vezes maior. Aqui já se apresenta um primeiro indicativo de que a regularidade na concessão dos parcelamentos tem comprometido a disposição dos contribuintes de pagar seus tributos pontualmente.

As regras de concessão dos parcelamentos não foram uniformes nos quatro casos acima. Para exemplificar, apenas no PAES aceitaram-se contribuintes pessoa física (PF), enquanto que as pequenas e médias empresas foram aceitas somente no PAES e PAEX. No REFIS houve redução de 40% nas multas, o número de prestações era indefinido e a prestação era vinculada à receita corrente e corrigida pela TJLP. No PAES a redução das multas foi de 50%, o número de prestações mensais era limitado a 180 parcelas, estabeleceram-se limites mínimos e máximos para cada prestação embora ainda vinculada à receita bruta, mas manteve-se a TJLP como fator de correção. O PAEX manteve a redução das multas em 50% e a correção pela TJLP, mas limitou o número de prestações mensais a 130, com valor mínimo. O REFIS-CRISE inovou ao conceder desconto sobre os juros acumulados e ao usar a SELIC como indicador para a correção das prestações, mas manteve o número de parcelas mensais em 180 e aumentou o desconto para a redução das multas para 90%.

2.3.3 Aspectos gerais

2.3.3.1 O regime Jurídico do REFIS

Regime jurídico é o conjunto de princípios informadores de um conjunto de atos normativos, o que implica dizer que o sistema do REFIS pode sofrer implicações de outras normas jurídicas.

Contudo, pelas explicações mencionadas no capítulo 01 no item 1.8, temos o parcelamento como o regime jurídico do REFIS, pois no REFIS o pagamento diferido se dá em várias parcelas e se encontra a previsão de cobrança de juros sobre o valor a ser parcelado, assim, o fisco pode cobrar o tributo e também instituir multas e juros de mora com o objetivo de buscar o cumprimento da incidência tributária.

A União, os Estados e os Municípios têm competência exclusiva, e só pode ser exercitada por meio de suas próprias leis, ou seja, a instituição do parcelamento é de competência daquele ente ao qual compete instituir o tributo.

2.3.3.2 A exclusão no REFIS

A exclusão não é um ato automático, merece uma análise especial por parte do Comitê Gestor que, após todo o estudo da situação, emitirá seu parecer.

Como muitas vezes a exclusão se dá por descumprimento das condições expostas no programa por parte do contribuinte, essa tem o caráter de punibilidade, uma vez, que a empresa não obedeceu às normas.

O inadimplemento do débito atingindo pelo REFIS e que não foi incluído na confissão deve ser pago no prazo de trinta dias, sob pena de exclusão do parcelamento, o Comitê aguardará o vencimento do prazo para efetuar exclusão.

2.3.4 Peculiaridade: A impossibilidade de adesão ao programa das pessoas físicas

No primeiro REFIS, as pessoas físicas ficaram de fora do programa de recuperação, tal situação foi corrigida no PAES, uma vez que pessoas físicas também empregam e recolhem INSS de seus empregados, a pessoa física emprega justamente a parte mais necessitada da sociedade, como por exemplo: cozinheira, jardineiro, motorista, babá, doméstica, caseiro e outros, mas essas pessoas voltaram a ficar de fora no REFIS III, voltando a ser possível no REFIS IV.

Observa-se que na exposição dos motivos da medida provisória 303/2006 (REFIS III), que trata do REFIS III, especificamente no item 02, se diz que pretende-se buscar um equilíbrio entre o Estado e os contribuintes.

Posto isto, trata-se de ato inconstitucional, na luz no art. 150 da CF/88 em que a União, os Estados, os Municípios e o DF, não podem tratar com desigualdade os contribuintes.

Assim sendo, nada propicia ao legislador fazer essa discriminação de pessoa física em relação à pessoa jurídica, pois ambos são contribuintes, não podendo privilegiar um em

detrimento do outro. Com base no princípio da igualdade essas pessoas físicas podem postular sua inclusão no programa, buscando a tutela judicial competente (Souza, 2008).

2.4. Principais pontos de cada REFIS

2.4.1 REFIS I

A necessidade de elaboração do Programa de Recuperação Fiscal pode ser entendida como um paliativo às consequências de uma política errada que até poderia ser uma solução viável, caso estivesse inserida em um plano consistente de reforma tributária. Entretanto, observa-se o oposto, é apenas uma questão de tempo para que surja a necessidade de um novo REFIS que retire as empresas do aperto tributário novamente.

Nesse caso as leis instituidoras do programa REFIS trazem em sua essência o objetivo de manter o equilíbrio econômico, tanto para benefício do fisco como para o contribuinte, justamente porque este não pode dispor de verbas suficientes para honrar o pagamento dos tributos no tempo oportuno.

Ressalta-se, porém, que as leis devem seguir um raciocínio lógico jurídico e constitucional, contudo a lei nº 9.964/2000 surge como um alento, abrindo a única possibilidade para que as empresas honrem suas dívidas e, ao mesmo tempo, tenham oportunidade de continuar suas atividades produtivas, minimizando os nocivos impactos sociais gerados pela iminente falência (Souza, 2008).

Entretanto, neste primeiro REFIS, não foi observado o princípio da isonomia ao deixar de fora as pessoas físicas, e ao exigir garantias ou arrolamento de bens (Souza, 2008).

No REFIS I o sujeito pode ser excluído mediante 3 meses consecutivos de inadimplência ou 6 meses alternados, o que primeiro ocorrer, em relação aos tributos e das contribuições amparadas pelos programas.

2.4.2 REFIS II (PAES)

A expectativa foi maior em relação à lei n.º 10.684/03 que institui o PAES ou REFIS II, parcelamento especial de débitos obtidos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e no Instituto Nacional do Seguro Social.

Os débitos inscritos na Dívida Ativa da União e os demais débitos no âmbito da SRF foram incluídos nesse parcelamento. O contribuinte deveria manifestar seu interesse pelo parcelamento realizando o pagamento da primeira parcela, formalizando seu pedido, via Internet.

Algumas melhoras foram observadas, como a possibilidade de adesão das pessoas físicas, a redução das multas num percentual de 50% e para os débitos incursos, não prestação de garantias, permanecendo apenas aquelas já existentes, havendo denúncia criminal ou início da ação fiscal, a pretensão punitiva ficaria suspensa, até que se terminasse o pagamento total, para então decretar extinta a punibilidade.

As pessoas físicas pagariam 180 parcelas com valor não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais), as microempresas as mesmas quantidades de parcelas com valor referente a 0,3% de sua receita bruta do mês anterior, com prestações não inferiores a R\$ 100,00 (cem reais). As empresas de pequeno porte denominadas EPPs, pagariam 180 parcelas com valores determinados no percentual de 0,3 do percentual do débito, com valores não inferiores a R\$ 200,00 (duzentos reais) e as demais pessoas jurídicas com percentual de 1,5% sobre a renda bruta.

A exclusão no PAES pode se dar também mediante três meses consecutivos de inadimplência ou seis meses alternados ou se o sujeito passivo não informar à Receita a quitação, extinção ou rescisão de parcelamentos, até o último dia útil do mês subsequente àquele em que ocorrer os referidos atos, ficando impedido de beneficiar de qualquer outro parcelamento, execução da garantia quando houver e acréscimo sobre o valor restante a ser pago.

2.4.3 REFIS III

Os esforços dispensados no PAES para melhorar o programa foram inócuos, pois na Medida Provisória 303/2006, que em tese reteria o REFIS III, todos os benefícios conquistados nos dois programas anteriores foram postos abaixo, além da inclusão da taxa SELIC para atualização dos débitos.

Essa medida provisória discorre sobre dois assuntos: a reabertura do prazo para adesão ao PAES, válido somente para os débitos vencidos até 28 de fevereiro de 2003, e o parcelamento com prazo diferente para os débitos vencidos entre 1º de março de 2003 e dezembro de 2005.

Entretanto, um número elevado de empresas que mantêm débitos com a Secretaria da Receita Federal com a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional ou o Instituto Nacional de Seguridade Social, tem problemas não apenas anos anteriores de 2003, mas com datas bem mais recentes.

Esperava-se que a medida provisória abrangesse regras mais próximas ao REFIS I e que incluísse os débitos vencidos no mínimo até dezembro 2005, entretanto deparamos com a não inclusão, no montante do parcelamento, dos impostos e das contribuições retidas na fonte, parcelamento em apenas 130 meses e juros com Taxa SELIC até a data da nova consolidação.

O contribuinte que ficasse inadimplente por dois meses consecutivos ou alternados teria seu contrato rescindido com a Fazenda, bem como aquele que tivesse de débitos discutidos tanto na seara administrativa quanto judiciária, com exceção do inciso II do artigo 3º da referida MP.

2.4.4 REFIS IV (REFIS DA CRISE)

O REFIS IV foi instituído pela Lei n.º 11.941 de 27 de Maio de 2009, sua principal destinação era promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal – SRF e pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, constituídos ou não, inscritos ou não em dívida ativa, ajuizados ou não, com exigibilidade suspensa ou não, inclusive os retidos e não recolhidos, com vencimento até 29 de fevereiro de 2000.

Seguem os principais benefícios do REFIS da CRISE:

- Aumento do número de parcelas, podendo efetuar o pagamento à vista ou parcelar em até 180 parcelas mensais.
- Possibilidade de inclusão dos débitos tributários retidos na fonte, mas não repassados (apropriação indébita); além de facilitar o pagamento, afasta o crime ou suspende processo penal em andamento.
- Liberação de certidão positiva de débito com efeitos de negativa, após pagamento da 1ª parcela.
- Exclusão da necessidade de garantias: a lei não exige novas garantias nem entrada mínima para o contribuinte aderir ao parcelamento, mantendo-se, entretanto, as garantias até então existentes.

- Baixo valor das parcelas: as parcelas podem chegar ao valor mínimo de R\$ 50,00 para as pessoas físicas e R\$ 100,00 para pessoas jurídicas. Para quem possuía outro parcelamento, a parcela é reduzida em 15% da prestação até então recolhida.

3 ESTUDO DE CASO

Uma empresa foi selecionada para demonstrar como os programas de parcelamentos têm sido utilizados no planejamento tributário das empresas. Dessa forma, os dados apresentados na figura 1 abaixo são reais, entretanto, a fim de preservar o sigilo, a empresa em questão será denominada Empresa A Ltda.

Vale ressaltar que todos os saldos de tributos, saldo de processos e até mesmo outros parcelamentos foram devidamente apurados de forma correta, todos os débitos declarados nas respectivas declarações em tempo oportuno, todas as informações apresentadas em Balanço e Demonstrações e ainda relatadas em notas explicativas. A data do levantamento dos débitos tributários federais foi 31/12/2014.

anterior no valor dos juros, no caso 2013. Sendo assim, este desconto foi aplicado na simulação, havendo um abatimento de R\$2.187.136,05 no valor dos juros que seriam cobrados da Empresa A. Dos iniciais R\$18.857.078,32, foram abatidos R\$4.598.674,87 referente à entrada dos 20%, acrescido de multa no valor de R\$1.791.616,86, acrescido também dos juros no valor de R\$2.344.679,15 (já deduzido dos 25% do prejuízo fiscal declarado até 2013), chegando-se a uma parcela no valor de R\$127.740,97.

Ao término dessa simulação, pode-se concluir que a Empresa A teve uma economia de R\$9.225.321,85, sendo R\$7.038.185,80 referentes aos benefícios oferecidos pelo REFIS (como redução de juros) e R\$2.187.136,05 referentes ao aproveitamento do prejuízo fiscal. Esse “lucro” é o que podemos apurar considerando apenas o parcelamento, sendo que ainda teria o “lucro” com a aplicação do dinheiro que deixou de ser desembolsado, seja revertido em estoques ou até mesmo em alguma aplicação financeira. Independente da aplicação, conclui-se que a Empresa A fez um excelente negócio ao deixar de pagar os tributos e aguardar por um financiamento.

Do ponto de vista do governo, pode-se pensar que foi um bom negócio a curto prazo, pois houve a entrada de recursos no caixa, com o valor dado em entrada pelo parcelamento, além das primeiras parcelas que foram recebidas. Entretanto, em médio e longo prazo, não se pode entender com um bom negócio, uma vez que a continuidade dos pagamentos das parcelas, historicamente, ocorre apenas com minoria dos contribuintes, uma vez que os contribuintes inadimplentes já aguardam para um novo financiamento, onde poderão ser reparceladas as parcelas em atraso e os impostos não pagos nos períodos entre um refis e outro.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No cenário contábil, o passivo contingente é considerado um tema de extrema relevância. Esse destaque ocorre exatamente pela dificuldade em mensurá-lo, visto que sua existência somente seja confirmada pela ocorrência ou não de eventos futuros, que não estão sob total controle da entidade. Tão importante quanto, são considerados os parcelamentos, em especial o REFIS, uma modalidade de parcelamento que tem sido muito utilizada.

Quanto às normas instituidoras do programa REFIS, três leis se digladiam para determinar a forma ideal para o fisco receber os tributos dos inadimplentes, que são muitos, considerando que a atual carga tributária é pesada, até mesmo para as empresa mais sólidas, tendo em vista a instabilidade financeira nacional.

Para realizar o parcelamento dos débitos fiscais, as empresas abrem mão de várias garantias, pois não vislumbram outra opção. Como bem diz o nome, a recuperação não é da empresa e sim fiscal, ou seja, das verbas que a Fazenda busca para seu cofre.

Sem sombra de dúvidas, o mais importante de todos esses pontos é o fato de que o REFIS é um programa condicionante, apesar de seus defeitos, ele possibilita a recuperação de determinadas empresas que conseguem, com muito esforço, cumprir todas as exigências apresentadas nas normas de adesão. Por outro lado, há que se pensar também naqueles contribuintes que, com muito mais esforço, conseguiram honrar suas obrigações na época certa. Caso contrário essa fome do “leão” pode incentivar aos “bons” contribuintes a se tornarem “maus” contribuintes.

Vale muito a pena ressaltar a importância dedicada ao assunto “passivo contingente”, visto que ele além de ser um assunto extremamente atual nos leva a repensar como estamos reconhecendo nossas provisões, pois uma interpretação equivocada mudaria todo o cenário da empresa, prova disso seria o fato de ao reconhecermos o REFIS como dívida, obrigatoriamente teremos que deixá-lo como passivo contingente.

Apesar de suas limitações, conclui-se que o REFIS é um programa que de fato possibilita a recuperação e o saneamento da regularidade e contabilidade empresarial e a depuração da arrecadação tributária, contribuindo assim para o crescimento socioeconômico do país.

Esse estudo, no entanto, não esgota o assunto relacionado às provisões de uma empresa, mas levanta alguns pontos de reflexão, portanto sugerimos que os interessados em aprofundar

o conteúdo que atente para os temas relacionados ao reconhecimento dos ativos contingentes, as provisões contingentes de outras naturezas, tais como as trabalhistas, as de natureza cíveis.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, L. S. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1998.

BALEIRO, A. Direito tributário brasileiro. 11ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, atualização de Misabel Abreu Machado Derzi, 1997.

BASTOS, C. R. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, p.318.

BRASIL. Presidência da República. Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações, Brasília, DF. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 10 jan. 2016.

BRASIL. Constituição (1998) Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas, 2007.

BRASIL. Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal, à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e ao Instituto Nacional do Seguro Social e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2003/L10.684.htm. Acesso em 14/11/2015.

CAETANO, T. P. et al. Evidenciação do Passivo Contingencial nas Demonstrações Contábeis: Um estudo nas Empresas de Papel e Celulose. In: Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 10., 2010, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2010. Disponível em: <<http://www.congressosp.fipecafi.org/artigos102010/432.pdf>>. Acesso em: 09 fev. 2016.

CARVALHO, P. B. Curso de direito tributário. 13ª ed., São Paulo: Saraiva, 2000.

- CASTRO, A. A. Manual de Direito Tributário- (série resumos), Brasília: Fortium, 2005.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). CPC 15 (R1) – Combinação de Negócios. Brasília, 2011. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/pdf/CPC15_R1.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2016.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). CPC 26 (R1) – Apresentação das Demonstrações Contábeis. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC26_R1.pdf>. Acesso em: 11 fev. 2016.
- CRUZ, C. V. O. A.; LIMA, G. A. S. F. Reputação corporativa e nível de disclosure das empresas de capital aberto no Brasil. Revista Universo Contábil, v. 6, n. 1, p. 85-101, jan./mar. 2010.
- ERNST & YOUNG E FIPECAFI. Manual de Normas Internacionais de Contabilidade: IFRS versus Normas Brasileiras. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- FARIAS, M. R. S. Bases conceituais e normativas para reconhecimento e divulgação do passivo contingente: um estudo empírico no setor químico e petroquímico brasileiro. In: Congresso USP Controladoria e Contabilidade, 6., 2006, São Paulo. Anais... São Paulo: USP, 2006. Disponível em: <<http://www.congress USP.fipecafi.org/artigos62006/477.pdf>>.
- FARIAS, M. R. S. Divulgação do passivo: um enfoque sobre o passivo contingente no setor químico e petroquímico brasileiro. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2004.
- FASB – SFAS 5 Statement of Financial Accounting Standards nº 5. Accounting for Contingencies. Issued: March 1975, IN: Financial Accounting Standards Board – Original Pronouncements. John Wiley: New York, edition 2002/2003.
- FIPECAFI. Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades de acordo com as normas internacionais e do CPC. São Paulo: Atlas, 2010.
- HENDRIKSEN, E. S. & VAN BREDA, M. F. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. Teoria da Contabilidade. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. Teoria da Contabilidade. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

MACHADO, H. Curso de direito tributário. 18ª ed., São Paulo: Malheiros, 2000.

MAPURUNGA, P. V. R. et al. Determinantes do nível de disclosure de instrumentos financeiros derivativos em firmas brasileiras. Revista Contabilidade e Finanças – USP, São Paulo, v. 22, n. 57, p. 263-278, set./out./nov./dez. 2011.