

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO, CONTABILIDADE E
ATUÁRIAS (FEA-PUCSP)
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS,
CONTROLADORIA E FINANÇAS

Alexsander Santana

A INFLUÊNCIA DAS DECISÕES JUDICIAIS DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
NA CONTABILIDADE DAS EMPRESAS: Análise dos critérios do CPC 25 para o
reconhecimento das provisões e contingências de processos judiciais tributários sob a
perspectiva do julgamento do STF, nos Recursos Extraordinários 949.297 (Tema 881) E
955.227 (Tema 885)

MESTRADO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS

São Paulo

2024

Alexsander Santana

A Influência das decisões judiciais do Supremo Tribunal Federal na contabilidade das empresas: Análise dos critérios do CPC 25 para o reconhecimento das provisões e contingências de processos judiciais tributários sob a perspectiva do julgamento do STF, nos Recursos Extraordinários 949.297 (Tema 881) e 955.227 (Tema 885)

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis, sob a orientação do Prof. Dr. Napoleão Verardi Galeale.

São Paulo

2024

Autorizo, exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta Dissertação de Mestrado por processos de fotocopiadoras ou eletrônicos, desde que devidamente citado.

Assinatura: *Alexsander Santana*

Data: 1/4/2024

E-mail: alexsander@axconsult.com.br

Sistemas de Bibliotecas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo -
Ficha Catalográfica com dados fornecidos pelo autor

Santana, Alexander

A Influência das decisões judiciais do Supremo Tribunal Federal na contabilidade das empresas: Análise dos critérios do CPC 25 para o reconhecimento das provisões e contingências de processos judiciais tributários sob a perspectiva do julgamento do STF, nos Recursos Extraordinários 949.297 (Tema 881) e 955.227 (Tema 885). / Alexander Santana. -- São Paulo: [s.n.], 2024.
84p. il. ; 20 cm.

Orientador: Napoleão Verardi Galegale.
Trabalho Final (Mestrado Profissional) -- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós Graduados em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças, 2024.

1. Contabilidade. 2. CPC 25. 3. Coisa Julgada. 4. Contencioso Tributário. I. Galegale, Napoleão Verardi. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Mestrado Profissional em Ciências Contábeis, Controladoria e Finanças. III. Título.

ALEXSANDER SANTANA

**A INFLUÊNCIA DAS DECISÕES JUDICIAIS DO SUPREMO
TRIBUNAL FEDERAL NA CONTABILIDADE DAS EMPRESAS**
ANÁLISE DOS CRITÉRIOS DO CPC 25 PARA O RECONHECIMENTO DAS
PROVISÕES E CONTINGÊNCIAS DE PROCESSOS JUDICIAIS TRIBUTÁRIOS SOB A
PERSPECTIVA DO JULGAMENTO DO STF, NOS RECURSOS EXTRAORDINÁRIOS
949.297 (TEMA 881) E 955.227 (TEMA 885)

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Ciências Contábeis, sob a orientação do Prof. Dr. Napoleão Verardi Galegale.

Banca Examinadora

Prof. Dr. Napoleão Verardi Galegale
(PUC-SP)

Prof^ª. Dr^ª. Denise Fabretti
(PUC-SP)

Prof. Dr. Carlos Alberto Pereira
(FEA-USP)

À minha esposa Vânia, companheira de todos os momentos, pessoa com quem decidi envelhecer junto, à beira de um lago ou em meio a uma metrópole, pouco importa o local, ao seu lado é o bastante. À minha filha Isabela, parte vital de mim, meu oxigênio, razão plena da minha existência. À minha Mãe, mulher forte e sempre pronta para enfrentar as adversidades da vida. Ao meu Pai, meu exemplo de pessoa, garra, suor, determinação, mais suor, e honestidade acima de tudo. À minha irmã Sheila, agraciada por Deus com múltiplas vidas. À minha irmã Keila. Ao meu irmão Aguinaldo.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus por permitir a minha existência e chegada até aqui. Sempre grato à dádiva da existência.

Ao meu orientador Prof. Dr. Napoleão Verardi Galeale, pelo impecável direcionamento da pesquisa, por todo o suporte e por me fazer enxergar diversos pontos de vista sobre o tema estudado para que fosse possível a conclusão desta dissertação. Sem isso, a pesquisa não teria logrado demonstrar a complexidade e a importância do tema pesquisado.

Aos Professores Dr^a. Denise Fabretti e Dr. Carlos Alberto Pereira, que contribuíram imensamente no exame de qualificação com suas visões aguçadas sobre o tema pesquisado, sinalizando os possíveis caminhos a serem trilhados durante a construção do trabalho e tecendo importantes e valiosas críticas e sugestões.

Ao Coordenador Prof. Dr. Fernando de Almeida Santos, pela notável dedicação, disponibilidade e gentileza com os Mestrandos. A sua constante cobrança e preocupação com o nível de qualidade do Programa deve ser motivo de muito orgulho para toda a comunidade PUC.

À minha esposa Vânia e à minha filha Isabela, por compreenderem a minha ausência durante esta jornada. É por nós. Amo vocês.

“Nunca uso relógio porque sempre sei que horas são. Sempre é agora”.

(Steve Mariucci)

RESUMO

O Pronunciamento Técnico CPC 25 orienta sobre reconhecimento, mensuração e divulgação das provisões, passivo contingente e ativo contingente. O objetivo deste trabalho é analisar as práticas contábeis adotadas pelas empresas brasileiras referentes à contabilização das provisões, contingências passivas e ativas dos litígios tributários já transitados em julgado, especificamente acerca da discussão relacionada à inconstitucionalidade da CSLL, após o julgamento dos Recursos Extraordinários 949.297 (Tema STF 881) e 955.227 (Tema STF 885) no ano de 2023, que flexibilizou o instituto da coisa julgada em matéria tributária, desfavorecendo todos os contribuintes. Foi analisada a postura adotada pela empresa de capital aberto Grupo Pão de Açúcar – GPA, em suas demonstrações financeiras, cujos impactos nos resultados se assemelham a todas as empresas, de capital aberto ou fechado, e que se encontram na mesma condição. A metodologia utilizada foi descritivo-exploratória. Foi realizada uma pesquisa com a finalidade de analisar a aplicação dos critérios do CPC 25 nas classificações das provisões e contingências na contabilização da empresa aqui analisada. Considerando os riscos e incertezas da demanda, a classificação nas Demonstrações Financeiras é realizada de acordo com a experiência dos profissionais, tendo em vista que não há norma determinando, de forma clara e objetiva, a classificação “provável, possível e remota” das demandas processuais a serem registradas contabilmente. Sendo esses registros realizados com critérios subjetivos, um mesmo fato contábil é especificado de forma diferente, melhorando ou piorando o resultado, criando vantagens sobre empresas que aplicaram classificações divergentes entre si.

Palavras-chaves: CPC 25; Contabilidade; Finanças; Provisão; Contencioso Tributário; Coisa Julgada.

ABSTRACT

The Technical Pronouncement CPC 25 provides guidance on the recognition, measurement and disclosure of provisions, contingent liabilities and contingent assets. The objective of this work is to analyze the accounting practices adopted by Brazilian companies regarding the accounting of provisions, passive and active contingencies of tax disputes that have already become final and unappealable, specifically regarding the discussion related to the unconstitutionality of the CSLL, after the judgment of Extraordinary Appeals 949.297 (STF Theme 881) and 955.227 (STF Theme 885) in the year 2023, which made the institution of res judicata more flexible in tax matters, disadvantaging all taxpayers. The stance adopted by the publicly traded company Grupo Pão de Açúcar – GPA was highlighted in its financial projections, our results projections are similar to all companies, publicly or privately held, and which are in the same condition. The methodology used was descriptive-exploratory. Research was carried out with the purpose of analyzing the application of CPC 25 criteria in the classification of provisions and contingencies in the company's accounting evidenced here. Considering the risks and uncertainties of the demand, the classification in the Financial Statements is carried out according to the experience of the professionals, considering that there is no standard determining, in a clear and objective way, the “probable, possible and remote” classification of procedural demands to be recorded in the accounts. Since these records are made using subjective criteria, the same accounting fact is specified differently, improving or worsening the result, creating advantages over companies that apply different classifications.

Keywords: CPC 25; Accounting; Finance; Provision; Tax Litigation; Thing Judged.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 — Carga tributária bruta por esfera de governo e espécie tributária	20
Figura 2 — Carga tributária bruta por esfera de governo.....	21
Figura 3 — Evolução da carga tributária bruta. Comparativo Brasil, média OCDE e média América Latina	22
Figura 4 — Quantidade de processos perante o Poder Judiciário	29
Figura 5 — Classificação e reconhecimento das contingências.....	32
Figura 6 — Mensuração do valor da obrigação	33
Figura 7 — Metodologia prevista no Pronunciamento Técnico CPC 25	34
Figura 8 — Árvore de decisão.....	35
Figura 9 — Apuração da CSLL.....	39
Figura 10 — Tempo anual consumido no Brasil com obrigações acessórias e principais tributárias.....	44
Figura 11 — Tempo anual consumido com obrigações acessórias e principais tributárias: Singapura, Nova Zelândia, Estados Unidos e China.....	45
Figura 12 — Evolução do acervo do CARF entre junho de 2020 e janeiro de 2023	48
Figura 13 — Evolução do estoque do CARF entre dezembro de 2011 e janeiro de 2023.....	48
Figura 14 — Estoque do CARF por faixa de valor em janeiro de 2023	49
Figura 15 — Tempo médio do acervo do CARF aguardando distribuição entre janeiro de 2019 e janeiro de 2023.....	49
Figura 16 — Tempo médio de julgamento no CARF entre junho de 2017 e janeiro de 2023.	50
Figura 17 — Evolução do estoque do contencioso tributário judicial e administrativo em valores e em porcentagem do PIB.....	53
Figura 18 — Tempo médio da inicial até a sentença nas fases de execução e conhecimento, no primeiro grau, no âmbito das Justiças Estadual e Federal.....	54
Figura 19 — Interpretação e aplicação do CPC 25, antes e após o julgamento do STF no ano de 2023: Recursos Extraordinários 949.297 (Tema 881) e 955.227 (Tema 885)	68
Figura 20 — Cronologia dos julgamentos do STF sobre a CSLL e a “coisa julgada”	69
Figura 21 — Índice de incerteza da política econômica global	72
Figura 22 — Indicador de incerteza econômica no Brasil	72

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 — Ranking 2020/2021 do setor supermercadista, referente aos anos de 2019/2020	24
Tabela 2 — Ranking 2022/2023 do setor supermercadista, referente aos anos de 2021/2022	24
Tabela 3 — Tempo médio do contencioso administrativo tributário federal, de janeiro de 2019 a janeiro de 2023.....	50
Tabela 4 — Empresas autuadas pelo Fisco Federal e que discutem a coisa julgada tributária, referente à inconstitucionalidade da CSLL	77

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 — Tempo médio do contencioso administrativo tributário federal, de janeiro de 2019 a janeiro de 2023.....	52
---	----

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 — Reconhecimento da provisão e passivo contingente – CPC 25.....	36
Quadro 2 — Custo dos tributos	40
Quadro 3 — Critérios para composição das regras jurídicas da prescrição do direito do Fisco	58

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
CNJ	Conselho Nacional de Justiça
CPC	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CPC/2015	Código de Processo Civil 2015
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CSSL	Contribuição Social sobre Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de Valores Mobiliários
GPA	Grupo Pão de Açúcar
GT/CAE	Grupo de Trabalho da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal
IFI	Instituição Fiscal Independente do Senado Federal
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LEF	Lei de Execuções Fiscais
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PGFN	Procuradoria Geral da Fazenda Nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
TJSP	Tribunal de Justiça de São Paulo

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	17
1.1 Apresentação	17
1.2 Problema de pesquisa	18
1.3 Objetivos	18
1.3.1 Objetivo geral	18
1.3.2 Objetivos específicos	18
1.4 Justificativa e relevância	19
1.5 Limitações do estudo	27
2 REFERENCIAL TEÓRICO	28
2.1 A Contabilidade: CPC 25	28
2.1.1 O subjetivismo do CPC 25 perante o aplicador da norma contábil.....	28
2.1.2 Conceito de passivos contingentes	30
2.1.3 Ausência de critério normativo objetivo no CPC 25	30
2.1.4 Diretrizes do pronunciamento técnico CPC 25	31
2.2 O tributo: CSLL	36
2.2.1 Aspectos contábeis e jurídicos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL	36
2.3 A complexidade tributária: normalidade no caos	39
2.3.1 O custo de conformidade tributária	39
2.3.2 Litigiosidade tributária. Por quê?	42
2.3.3 O princípio da segurança jurídica.....	55
2.3.4 A prescrição do direito material e a prescrição intercorrente	56
2.3.5 A suspensão da exigibilidade do crédito tributário	61
2.4 Contabilidade e Direito Tributário: a água e o alimento	63
2.4.1 Os julgamentos do Supremo Tribunal Federal – STF: ADI n.º 15 (2007) e Recursos Extraordinários 955.227 e 949.297 (2023).....	63
2.4.2 CPC 25 e as diretrizes definidas pelo Supremo Tribunal Federal: erros e desacertos	66
3 METODOLOGIA	74
3.1 Classificação da pesquisa	74
4 ANÁLISE	75
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	78
REFERÊNCIAS	80

1 INTRODUÇÃO

1.1 Apresentação

No Brasil, a legislação é extremamente ampla e complexa, sendo composta por diversas leis e normas, muitas vezes, consideradas confusas e contraditórias entre si, o que obriga as empresas do País a dedicarem muitos recursos para fazer cumprir todas as exigências legais ao apresentar suas demonstrações contábeis.

O Pronunciamento Técnico CPC 25 orienta sobre reconhecimento, mensuração e divulgação das Provisões, Passivo Contingente e Ativo Contingente. Entretanto, todo o rigor formal não evita a existência de discrepâncias entre as informações apresentadas pelas companhias, muitas vezes do mesmo setor e ramo de atividade.

Um exemplo disso são as informações prestadas sob a rubrica “Provisões” e “Contingências” passivas ou ativas, mais especificamente as decorrentes de discussão administrativa e judicial em matéria tributária.

A dificuldade em se uniformizar as informações prestadas pelas empresas brasileiras origina-se, em primeiro lugar, na complexidade das normas e, em segundo lugar, na forma discricionária de como as informações são qualificadas e quantificadas, variando de acordo com a empresa analisada, que por sua vez devem fundamentar suas decisões de acordo com as informações prestadas por peritos e profissionais, como advogados.

Nesse contexto é que se insere o julgamento dos Recursos Extraordinários 949.297 e 955.227, realizado pelo Supremo Tribunal Federal, na data de 8/2/2023, tratando de matéria tributária.

A decisão do STF foi no sentido de que uma decisão definitiva, a chamada “coisa julgada”, sobre tributos recolhidos de forma continuada, perde seus efeitos, caso o STF, posteriormente, se pronuncie em sentido contrário.

Os litígios tributários têm impactos nas demonstrações financeiras das empresas, uma vez que, a depender da avaliação feita acerca dos prognósticos de perda, à luz do Pronunciamento Técnico CPC 25, impactam diretamente os resultados econômicos das companhias.

O desenho dado pelo STF, a partir do julgamento conjunto desses dois recursos, alterou de forma substancial a forma como se deve analisar e aplicar o Pronunciamento Técnico CPC 25 em determinadas situações e que serão estudadas ao longo do presente trabalho.

É nesse contexto que a pesquisa se desenvolverá, de modo a identificar quais foram e quais serão os impactos causados na contabilidade das empresas, em decorrência do julgamento do STF, nos Recursos Extraordinários 955.227 e 949.297.

1.2 Problema de pesquisa

De acordo com Gil (2017), o problema de pesquisa deve ser formulado como pergunta, pois é a maneira mais fácil e direta de formular um problema. Além disso, facilita sua identificação por parte de quem consulta o projeto ou o relatório da pesquisa.

O problema deve ser claro e preciso. O problema deve ser empírico, visto que os problemas científicos não devem referir-se a valores (julgamentos morais e considerações subjetivas). O problema deve ser suscetível de solução. O problema deve ser delimitado a uma dimensão viável e, por fim, o problema deve ser ético.

A questão de estudo que surge do contexto apresentado é: Como o Supremo Tribunal Federal, ao julgar os recursos extraordinários 949.297 (Tema 881) e 955.227 (Tema 885), alterou a forma como se deve analisar e aplicar o CPC 25 em demandas judiciais tributárias?

1.3 Objetivos

1.3.1 Objetivo geral

Com este trabalho se pretende elucidar de que forma a repercussão geral de determinado tema de Direito Tributário, no Supremo Tribunal Federal (STF), influencia na avaliação e aplicação do Pronunciamento Técnico CPC 25.

1.3.2 Objetivos específicos

Na data de 8/2/2023, pelo Supremo Tribunal Federal, foi realizado o julgamento dos recursos extraordinários 955.227 e 949.297, tratando de matéria tributária. A decisão do STF foi no sentido de que uma decisão definitiva, a chamada “coisa julgada”, sobre tributos recolhidos de forma continuada, perde seus efeitos, caso o STF posteriormente se pronuncie em sentido contrário.

Isso porque, de acordo com a legislação e a jurisprudência, uma decisão, mesmo transitada em julgado, produz os seus efeitos enquanto perdurar o quadro fático e jurídico que a justificou. Havendo alteração, os efeitos da decisão anterior podem deixar de se produzir, de acordo com o que restou decidido pelo STF no julgamento destes dos recursos.

Os litígios tributários têm impactos nas demonstrações financeiras das empresas, uma vez que, a depender da avaliação feita acerca dos prognósticos de perda, à luz do Pronunciamento Técnico CPC 25, impactam diretamente os resultados econômicos das companhias.

É nesse aspecto que reside o objetivo específico do presente trabalho, qual seja, identificar se as balizas definidas pelo STF, no julgamento dos recursos extraordinários 955.227 e 949.297, alteraram a forma como se deve analisar e aplicar o CPC 25 nas demonstrações financeiras, especificamente em relação a demandas judiciais tributárias.

1.4 Justificativa e relevância

A carga tributária é fator determinante no meio empresarial, tanto para a sobrevivência da empresa quanto para o ganho de fatias de mercado e aumento de representatividade. Ter o direito de não pagar determinado tributo é um inegável e expressivo benefício, se comparado com as demais empresas, que pagam o tributo.

Os tributos interferem no preço de bens e serviços. Câmara (2016) menciona que uma das maneiras de intervenção estatal indireta é denominada tributação parafiscal ou tributação indutora. Esta consiste na interferência direta de custos e preços sobre determinada atividade econômica por intermédio da majoração ou diminuição da carga tributária, de acordo com os interesses estatais.

Para Zeger (2010), a concorrência ideal consistiria em um ambiente ou em um universo em que não haveria diferença de preços entre os agentes econômicos referentes àquele determinado produto ou serviço e, por outro lado, para o consumidor, não haveria diferença em adquirir o produto de um determinado agente, tendo em vista que o preço e a qualidade dos produtos seriam proporcionais.

No entanto, não existe cenário ideal no Brasil em matéria tributária, uma vez que a legislação tributária é complexa e há um alto volume de disputas administrativas e tributárias entre fisco e contribuintes.

Dados abertos disponibilizados pela Secretaria do Tesouro Nacional (2022) revelam que a arrecadação com a CSLL representa 1,04% e 1,30% do PIB, nos anos de 2020 e 2021, respectivamente.

Figura 1 — Carga tributária bruta por esfera de governo e espécie tributária

Carga Tributária Bruta Total	R\$ Milhões		% do PIB	
	2020	2021	2020	2021
Carga Tributária Bruta Total - Governo Geral	2.372.127	2.942.470	31,77%	33,90%
Carga Tributária Bruta Total - Governo Central ^{2/}	1.564.488	1.951.103	20,95%	22,48%
Impostos	986.865	1.295.006	13,22%	14,92%
Impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital	526.576	696.007	7,05%	8,02%
Imposto sobre a renda da pessoa física - IRPF	39.701	53.788	0,53%	0,62%
Imposto sobre a renda de pessoa jurídica - IRPJ	122.679	210.058	1,64%	2,42%
Imposto sobre a renda retido na fonte - IRRF ^{2/}	286.824	319.669	3,84%	3,68%
Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL	77.352	112.469	1,04%	1,30%
Outros impostos sobre a renda, lucros e ganhos de capital	20	23	0,00%	0,00%
Impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	42.239	49.325	0,57%	0,57%
Contribuição social do salário-educação	21.086	23.833	0,28%	0,27%
Contribuições para o Sistema S ^{3/}	18.970	23.103	0,25%	0,27%
Outros impostos sobre a folha de pagamento e a mão de obra	2.183	2.389	0,03%	0,03%
Impostos sobre a propriedade	1.785	2.187	0,02%	0,03%
Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR	1.761	2.167	0,02%	0,02%
Outros impostos sobre a propriedade	24	20	0,00%	0,00%
Impostos sobre bens e serviços	370.550	485.451	4,96%	5,59%
Contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS	218.602	269.705	2,93%	3,11%
Contribuição para o PIS	46.626	57.614	0,62%	0,66%
Imposto sobre produto industrializado	55.894	70.414	0,75%	0,81%
Impostos sobre transações financeiras - IOF	21.949	49.024	0,29%	0,56%
CIDE-Combustíveis	1.986	1.924	0,03%	0,02%
Contribuição sobre Concursos de Prognósticos e Sorteios	2.903	3.084	0,04%	0,04%
Prêmio do Seguro Obrigatório de Danos Pessoais - DPVAT	173	13	0,00%	0,00%
Contrib. pela Lic. de Uso, Aqu. ou Transf. de Tecn. - CIDE - Remessas ao Exterior	5.900	7.585	0,08%	0,09%
Taxas administrativas	4.431	5.315	0,06%	0,06%
Outros impostos sobre bens e serviços	12.085	20.774	0,16%	0,24%
Impostos sobre o comércio e transações internacionais	45.722	62.036	0,61%	0,71%
Imposto sobre a Importação	45.671	61.876	0,61%	0,71%
Imposto sobre a Exportação	51	160	0,00%	0,00%

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2022).

A CSLL, com os demais tributos, contribui para o desenvolvimento da sociedade, cumprindo importante papel no aspecto da função social do tributo. Conforme Stecca (2018), o interesse social resguarda o conceito da função social do tributo entalhado nos objetivos da República Federativa do Brasil do artigo 3º da Constituição. Para atingir os objetivos de (I) construir uma sociedade livre, justa e solidária; (II) garantir o desenvolvimento nacional; (III) erradicar a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (IV) promover o bem de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. A função social do tributo é a estratégia conceitual que modula o

financiamento do Estado por meio da aplicação do Princípio da Função Social do Tributo no sistema tributário.

No Brasil, os impostos se constituem no principal limitador da competitividade. De acordo com Oliva (2003 *apud* Renault, 2003), na segunda metade da década de 1980 a carga tributária era um pouco maior do que 20% do PIB e, em 2002, saltou para 36%. Em 1996, o povo brasileiro gastava em média 13% de sua renda em serviços de utilidade pública; já em 2002, passaram a gastar 27% da renda. Somando esse percentual com a carga tributária, o cidadão brasileiro gasta, segundo Oliva (2003 *apud* Renault, 2003), mais de 63% de sua renda com impostos, contribuições e serviços públicos monitorados pelo governo.

Apesar de alta, a carga tributária brasileira, conforme Oliva (2003 *apud* Renault, 2003), perde para a Alemanha, que tem uma carga tributária de 37% sobre o PIB, e para a Suécia, que tem uma carga tributária de 47% também sobre o PIB. A diferença está no direcionamento dos recursos arrecadados, ou seja, os suecos têm a maior carga tributária do mundo, mas é também um dos melhores países de bem-estar social do mundo.

Oliva (2003 *apud* Renault, 2003) destaca que outra diferença está na composição desse número, ou seja, em ambos os países são considerados na arrecadação dos impostos seis faixas distintas de imposto de renda, além de imposto sobre grandes fortunas.

Nos anos de 2020 e 2021, respectivamente, a carga tributária representou 31,77% e 33,90% do PIB, de acordo com levantamento realizado pela Secretaria do Tesouro Nacional.

Figura 2 — Carga tributária bruta por esfera de governo

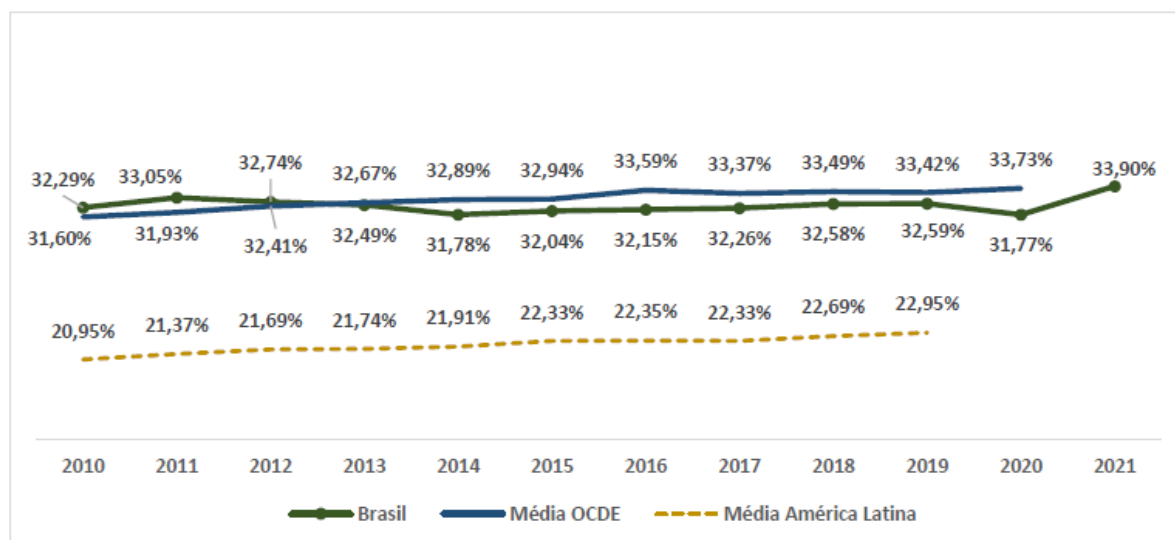
Esfera de governo	R\$ Milhões		% PIB		Variação	
	2020	2021	2020	2021	(R\$ Milhões)	(p.p. PIB)
Governo Central	1.564.488	1.951.103	20,95%	22,48%	386.615	1,53
Governos Estaduais	638.133	789.024	8,55%	9,09%	150.891	0,55
Governos Municipais	169.506	202.343	2,27%	2,33%	32.837	0,06
Governo Geral	2.372.127	2.942.470	31,77%	33,90%	570.343	2,14

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2022).

Quando comparada à carga tributária do Brasil com a média da América Latina, é possível verificar que a carga brasileira é muito mais elevada ao longo de toda a série histórica analisada entre os anos de 2010 e 2021.

Comparada à carga tributária do Brasil com a média de países da OCDE, média composta por 37 países, verifica-se que a carga brasileira guarda certa similaridade ao longo dos anos de 2010 a 2021.

Figura 3 — Evolução da carga tributária bruta. Comparativo Brasil, média OCDE e média América Latina



Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2022).

De acordo com Pereira (2008), a estrutura tributária brasileira tem sido, recorrentemente, apontada como desfavorável ao desenvolvimento do País, por gerar grandes distorções na formação de preços.

Pereira (2008) discorre ainda que a redução da carga tributária, se não elimina, certamente diminui as distorções causadas pela alíquota e torna a escala de produção mais eficiente, aumentando tanto a quantidade produzida quanto a renda dos detentores dos fatores de produção.

Segundo Abílio Diniz (2015), fundador do Grupo Pão de Açúcar, a questão tributária é tão crucial para um negócio, que chegou a ser dedicado trecho de sua biografia para falar sobre o tema, mencionando que no ano de 1990 foi realizado um planejamento tributário na companhia e, dentre as estratégias adotadas, consta a mais relevante delas e a que deu muito certo: ingressar à época com ação judicial para não pagar mais a CSLL:

Uma das decisões mais difíceis que Abilio tomou foi interromper o pagamento de impostos em novembro de 1990. “Avisei a todas as esferas de governo que eu pagaria quando pudesse, mas que naquele momento ia parar tudo”, lembra o empresário (os pagamentos de tributos só seriam retomados em meados do ano seguinte).

Paralelamente, seus advogados trataram de criar um planejamento tributário que aliviasse o bolso da varejista. Nesse sentido, nada teve tanto impacto quanto a brecha que encontraram na Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), imposto surgido em 1988. A banca Mattos Filho, que atendia o Pão de Açúcar, entrou com uma ação na Justiça argumentando que a lei era inconstitucional. A parada foi ganha em 1991 – uma decisão que prevalece até hoje, ainda que questionada de tempos em tempos. “A CBD (Companhia Brasileira de Distribuição, razão social do GPA – Grupo Pão de Açúcar) é uma das poucas empresas brasileiras que nunca pagou esse imposto”, conta Pedro Luciano Marrey Júnior, sócio do Mattos Filho e responsável pela ação. Não é pouca coisa, já que no caso da varejista esse tributo significa 9% do lucro líquido. “Você tem ideia do benefício que isso trouxe para a companhia?”, pergunta ele, sem esconder um ligeiro sorriso de satisfação. Com tantas questões jurídicas complexas e prementes, o Pão de Açúcar era então o maior cliente do Mattos Filho. Marrey Júnior, principal interlocutor da banca junto à diretoria, costumava passar pelo menos três dias da semana na sede da companhia. Forjou-se uma relação de extrema confiança entre as partes (Diniz, 2015).

Conforme a biografia de Abílio Diniz, o advogado da companhia GPA indaga ao empresário: “Você tem ideia do benefício que isso trouxe para a companhia?”, sem esconder um ligeiro sorriso de satisfação. A resposta à questão apresentada pelo advogado é por ele mesmo respondida, ao afirmar o quão relevante foi para o GPA ter o direito de não pagar a CSLL, no seguinte sentido: “Não é pouca coisa, já que no caso da varejista esse tributo significa 9% do lucro líquido” (Diniz, 2015).

De acordo com dados da Associação Brasileira de Supermercados (ABRAS), no ano de 2019 (*ranking* 2020), o Grupo Pão de Açúcar (GPA) teve um *market share* de 31,39% no setor supermercadista, representando a segunda posição em um *ranking* com vinte empresas analisadas.

No ano seguinte, em 2020 (*ranking* 2021), a empresa teve um *market share* de 12,81% no setor, caindo para a terceira posição.

Em 2021 (*ranking* 2022), o GPA teve um *market share* de 10,75%, mantendo a posição no *ranking*.

A empresa caiu novamente uma posição, e em 2022 (*ranking* 2023), a empresa teve um *market share* de 5,61%, ocupando, então, a quarta colocação do *ranking*.

Tabela 1 — Ranking 2020/2021 do setor supermercadista, referente aos anos de 2019/2020

ranking 2020 referência 2019				ranking 2021 referência 2020			
posição	supermercado	faturamento (bilhões)	market share	posição	supermercado	faturamento (bilhões)	market share
1	Carrefour	62,2	31,75%	1	Carrefour	74,7	30,87%
2	GPA	61,5	31,39%	2	Assaí	39,4	16,28%
3	Ceconsud Brasil	8,5	4,34%	3	GPA	31,0	12,81%
4	Irmãos Muffato	7,5	3,83%	4	Mateus Supermercado	14,3	5,91%
5	SDB Com. de Alimentos	7,2	3,68%	5	Ceconsud Brasil	9,4	3,88%
6	Supermercados BH	6,9	3,52%	6	Irmãos Muffato	9,0	3,72%
7	Cia Zaffari Com e Ind	5,4	2,76%	7	Supermercados BH	8,9	3,68%
8	DMA Distribuidora	4,1	2,09%	8	SDB Com. de Alimentos	8,8	3,64%
9	Sonda Supermercado	3,6	1,84%	9	Cia Zaffari Com e Ind	6,1	2,52%
10	Mart Minas	3,5	1,79%	10	DMA Distribuidora	5,8	2,40%
11	Savegnago	3,3	1,68%	11	Mart Minas	4,6	1,90%
12	Líder Com e Ind	3,1	1,58%	12	Sonda Supermercado	4,1	1,69%
13	Angeloni e Cia Ltda	2,7	1,38%	13	Savegnago	4,1	1,69%
14	Comercial Zaragoza	2,6	1,33%	14	Líder Com e Ind	3,5	1,45%
15	Multi Formato Dist.	2,5	1,28%	15	Comercial Zaragoza	3,3	1,36%
16	Super Bahamas	2,5	1,28%	16	Koch Supermercado	3,2	1,32%
17	Cia Sul Americana de D.	2,5	1,28%	17	Super Bahamas	3,1	1,28%
18	Coop de Consumo	2,3	1,17%	18	Cia Sul Americana de D.	3,0	1,24%
19	Giassi e Cia Ltda	2,0	1,02%	19	Angeloni e Cia Ltda	2,9	1,20%
20	Koch Supermercado	2,0	1,02%	20	Super Nosso	2,8	1,16%

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Tabela 2 — Ranking 2022/2023 do setor supermercadista, referente aos anos de 2021/2022

ranking 2022 referência 2021				ranking 2023 referência 2022			
posição	supermercado	faturamento (bilhões)	market share	posição	supermercado	faturamento (bilhões)	market share
1	Carrefour	81,1	30,06%	1	Carrefour	108,0	32,76%
2	Assaí	45,5	16,86%	2	Assaí	59,7	18,11%
3	GPA	29,0	10,75%	3	Mateus Supermercado	24,6	7,46%
4	Mateus Supermercado	17,9	6,63%	4	GPA	18,5	5,61%
5	Supermercados BH	11,1	4,11%	5	Supermercados BH	14,0	4,25%
6	Irmãos Muffato	10,5	3,89%	6	Irmãos Muffato	12,0	3,64%
7	Grupo Pereira	9,7	3,60%	7	Grupo Pereira	11,2	3,40%
8	Ceconsud Brasil	9,1	3,37%	8	Ceconsud Brasil	11,1	3,37%
9	DMA Distribuidora	6,6	2,45%	9	Mart Minas	8,3	2,52%
10	Cia Zaffari Com e Ind	6,3	2,34%	10	DMA Distribuidora	7,7	2,34%
11	Tenda Atacado	5,4	2,00%	11	Cia Zaffari Com e Ind	7,0	2,12%
12	Mart Minas	5,3	1,96%	12	Tenda Atacado	6,5	1,97%
13	Costa Atacadão	5,0	1,85%	13	Koch Supermercado	6,4	1,94%
14	Koch Supermercado	4,5	1,67%	14	Costa Atacadão	6,0	1,82%
15	Savegnago	4,3	1,59%	15	Dia	5,7	1,73%
16	Sonda Supermercado	4,0	1,48%	16	Savegnago	5,5	1,67%
17	Líder Com e Ind	3,9	1,45%	17	Sonda Supermercado	4,7	1,43%
18	Atacadão Dia a Dia	3,7	1,37%	18	Atacadão Dia a Dia	4,5	1,36%
19	Comercial Zaragoza	3,5	1,30%	19	Líder Com e Ind	4,3	1,30%
20	Super Bahamas	3,4	1,26%	20	Grupo Amigão	4,0	1,21%

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Não há base de dados disponível e suficientemente segura que permita afirmar que o GPA se mantenha ostentando as primeiras quatro posições do *ranking* do setor supermercadista, em razão de se submeter a menor carga tributária se comparado com os demais *players* do segmento, mas há fortes indícios de que o não pagamento de CSLL pela companhia, desde o ano de 1992, tenha contribuído significativamente para que isso ocorresse.

A reforçar essa hipótese, tem-se a afirmação categórica do ministro Luís Roberto Barroso (2023), no sentido de que, sim, as empresas que obtiveram o direito de não pagar a CSLL tiveram vantagem competitiva concorrencial:

47. Assim, após 2007, a manutenção das decisões transitadas em julgado que declaram a inconstitucionalidade da incidência da CSLL – em relação a fatos geradores posteriores a esse ano – revela discrepância passível de violar a igualdade tributária, diante do tratamento desigual, bem como da livre concorrência. Isso porque o contribuinte dispensado do pagamento de tributo por decisão transitada em julgado ostenta vantagem competitiva em relação aos demais, uma vez que não destina parcela dos seus recursos a essa finalidade – situação diferente da dos seus concorrentes que são obrigados a pagar –, de modo a baratear os custos da sua estrutura e produção.

Barbosa (2023) ainda reforça este argumento ao mencionar que, com o STF compreendendo como constitucional determinada tese tributária, acaso a coisa julgada individual prevalecesse sobre a situação coletiva, alguns concorrentes partiriam — sempre — de um custo fixo mais baixo, em face daqueles que não contavam com uma sentença a seu favor.

Com relação à formação de preços e os efeitos benéficos que uma carga tributária menor apenas para determinados contribuintes pode significar, Vilar (2013) corrobora que a empresa beneficiada poderá praticar operações ou prestações com menores preços que os praticados no mesmo mercado pelas empresas concorrentes, ganhando mercado em razão do benefício fiscal concedido e não por suas próprias qualidades e eficiência.

Vilar (2013) destaca ainda que, além disso, se for considerado um período maior, o mesmo contribuinte beneficiado poderá dominar o mercado em que atua, tendo condições de fixar o preço de suas mercadorias ou serviço, auferindo maiores lucros em sua atividade.

Portanto, a justificativa e a relevância do presente trabalho mostra-se sob os seguintes aspectos:

1. A carga tributária no Brasil é alta, quando comparada com países membros da OCDE, representando os tributos relevante parte do PIB nacional;

2. Quanto menor a carga tributária das empresas, melhores são os resultados econômicos das companhias. Ao corroborar essa afirmação, Monteiro (2007) destaca que grupos que já desfrutam de benefícios do sistema fiscal mobilizam-se para que seja mantido *status quo*, garantindo-se a exclusividade de seus ganhos, tendo em vista que a majoração tributária está correlacionada, ainda que de forma difusa, com as benesses fiscais concedidas a esses grupos política e economicamente fortes;
3. No caso pesquisado, as empresas que ingressaram com ações judiciais na década de 1990, e obtiveram judicialmente o direito de não pagar a CSLL, não pagaram ou não provisionaram tais valores desde então;
4. Um dos principais efeitos dessas ações transitadas em julgado favoravelmente às empresas foi o de se destacar competitivamente nos mercados em que atuam, auferindo, sobretudo, resultados melhores em suas demonstrações financeiras, uma vez que deixaram de pagar 9% sobre o lucro líquido. Afinal, esta era a intenção das empresas ao ingressarem com as ações na década de 1990: obter o benefício de ter uma carga tributária menor;
5. Embora a premissa anterior seja verdadeira, a partir do ano de 2023, o STF entendeu que essas empresas, que tinham obtido o direito de não pagar a CSLL desde a década de 1990, estavam obrigadas, em verdade, a pagar ou, pelo menos, a provisionar a CSLL desde o ano de 2007, acabando assim por revelar, sob a ótica do STF, uma decisão empresarial no mínimo discutível, ao decidirem por apenas não pagar a CSLL desde a década de 1990;
 - 5.1 Ao corroborar essa afirmação, Camacho (2023) menciona que a decisão do STF gerou um impacto imediato, fazendo com que diversos contribuintes realizassem apurações fiscais no intuito de estimarem o prejuízo financeiro, sendo verificados impactos milionários, até mesmo bilionários;
6. Esse contexto demonstra que os aplicadores do CPC 25, que trata das provisões, passivos e contingências contábeis, ao analisarem questões jurídicas em matéria tributária, devem se atentar não somente aos requisitos subjetivos da norma contábil, mas a partir do julgamento do STF no ano de 2023, devem também se atentarem às balizas definidas no julgamento dos Recursos Extraordinários 949.297 (Tema 881) e 955.227 (Tema 885);
7. Se os critérios definidos pelo CPC 25 deixarem de ser analisados com as balizas definidas pelo STF no ano de 2023 – quando aplicável –, os impactos dos litígios tributários

podem não restar devidamente mensurados e, por conseguinte, os resultados econômicos das companhias restarem distorcidos em suas demonstrações financeiras.

Conforme vem sendo noticiado por toda a mídia especializada, discute-se milionário provisionamento de valores não pagos há mais de década por força de coisa julgada, como ocorre com a CSLL desde 2007, que impactarão substancialmente o resultado das empresas (Mascitto; Teixeira, 2023)¹, sendo este o tema pesquisado no presente trabalho.

1.5 Limitações do estudo

As limitações desta pesquisa estão relacionadas ao fato de que o levantamento de informações foi realizado principalmente por meio de dados e documentos públicos, o que eventualmente pode desconsiderar questões que não foram suficientemente explicitadas, mas que podem exercer forte influência nos elementos analisados.

Foram analisados dados de companhias de capital aberto. As empresas de capital fechado, por não estarem sujeitas às regulamentações da CVM e por isso não serem obrigadas a divulgar suas informações contábeis e financeiras, especialmente aquelas organizadas sob a estrutura empresarial de sociedades limitadas, ficaram de fora do alcance da pesquisa.

¹ MASCITTO, Andréa; TEIXEIRA, Amanda R. Negociação é saída para decisão sobre coisa julgada. **Valor Econômico**, São Paulo, 6 mar. 2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2023/03/06/negociacao-e-saida-para-decisao-sobre-coisa-julgada.ghtml>. Acesso em: 30 abr. 2023.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo, será feita uma revisão da literatura na qual se insere o problema de pesquisa, buscando-se levantar os aspectos essenciais sobre assuntos relevantes para a compreensão do tema.

2.1 A Contabilidade: CPC 25

2.1.1 O subjetivismo do CPC 25 perante o aplicador da norma contábil

A avaliação dos riscos e dos valores relacionados aos processos judiciais e administrativos, notadamente em discussões tributárias, cuja finalidade é de se reconhecer provisões e elaborar notas explicativas sobre passivos contingentes, não raras vezes, mostra-se inserido dentro de cenário crítico contábil para a composição dos resultados e para as demonstrações financeiras das companhias.

Isso porque os profissionais das companhias se veem diante da necessidade de constituir (ou não) provisões ou passivos contingentes oriundos de diversos cenários possíveis, inclusive aqueles decorrentes de questões jurídicas que são levadas a discussões no âmbito judicial e administrativo.

O Pronunciamento Técnico 25 define provisão como passivo de prazo ou valores incertos. Neste sentido, Silva (2008) explica em seu Vocabulário Jurídico que o termo “provisão” significa a existência de fundos (dinheiro, numerário, crédito), em poder de outrem, dos quais se possa dispor. Assim, o conceito de provisão se relaciona com a existência de um crédito (normalmente representado em quantia numerária) à disposição de alguém que, como titular desse direito, pode sacar contra o respectivo devedor.

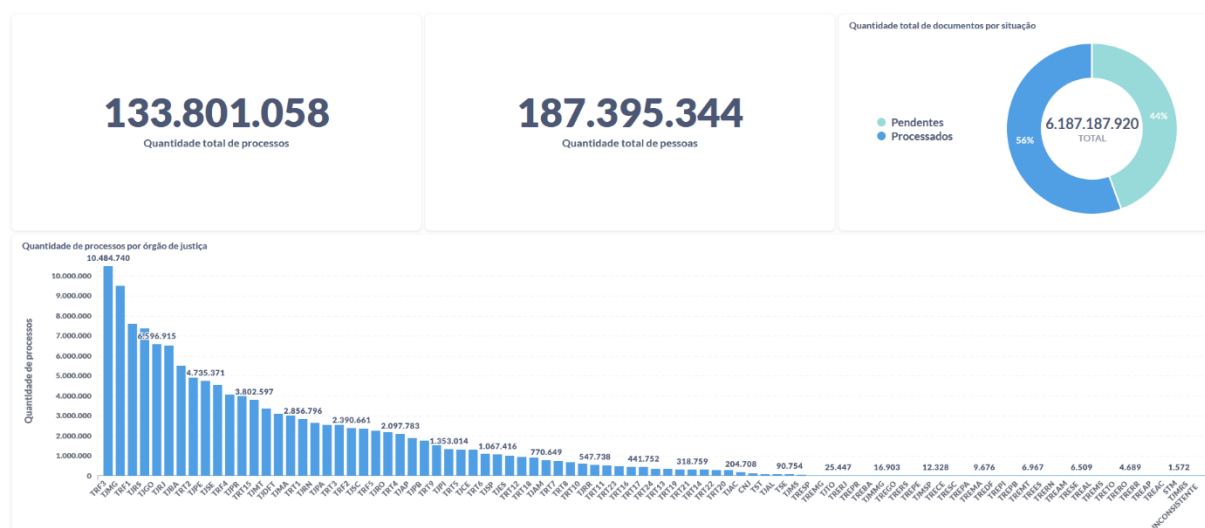
Portanto, a correta avaliação dos riscos e valores discutidos pelas companhias, que por sua vez interferem diretamente na contabilização de tais valores, são de extrema relevância para os usuários da informação contábil, principalmente para os acionistas, investidores e financiadores de forma geral, pois fundamental para que possam se basear nas demonstrações financeiras para avaliar o risco do seu capital.

Além dos sujeitos mencionados acima, a própria companhia é a principal afetada com a avaliação dos riscos e valores, pois um passivo contingente divulgado pode influenciar a decisão dos investidores, e uma provisão contabilizada reflete diretamente na apuração de resultados, podendo ser financeiramente e economicamente prejudicial.

Exemplo disso é que o Decreto n.º 3.000/99 somente admite a dedutibilidade das provisões realizadas para pagamento de férias de empregados (artigo 337) e de décimo terceiro salário (artigo 338). Ou seja, todas as demais provisões, além de diminuírem o resultado da sociedade não são passíveis de abatimento da base de cálculo de um dos tributos que mais arrecada no país (Brasil, 1999).

Segundo relatório divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça (2022), o Brasil alcançou em 2022 a marca de mais de 133 milhões de processos que o judiciário brasileiro precisou lidar durante o ano, entre os já resolvidos e os não resolvidos.

Figura 4 — Quantidade de processos perante o Poder Judiciário



Fonte: Conselho Nacional de Justiça – CNJ (2022).

De acordo com o CPC 25, as provisões devem ser reconhecidas, quando preenchidos três requisitos: (i) a entidade tenha uma obrigação presente como resultado de evento passado; (ii) seja provável uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; e (iii) possa ser feita uma estimativa confiável do valor da obrigação.

No caso de processos judiciais e administrativos, o próprio CPC 25 reconhece que pode ser difícil identificar se há, ou não, uma obrigação presente bem como uma saída de recursos. Nesse caso, impõe-se que a companhia faça uma avaliação: quando for mais provável que sim do que não de que existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade deve reconhecer a provisão. De outro lado, quando for mais provável que não existe uma obrigação presente na data do balanço, a entidade deve divulgar um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos.

Diante da relevância e da representatividade das discussões administrativas e judiciais nos resultados das sociedades e, perante a larga complexidade para se mensurar de modo seguro os riscos e valores envolvidos em discussão, em oposição a outros passivos contingentes, o presente trabalho realizará uma análise crítica das normas de regência, sobretudo a análise acurada do pronunciamento técnico contábil CPC 25.

2.1.2 Conceito de passivos contingentes

O termo contingência corresponde à possibilidade de um fato suceder ou não, trazendo em sua acepção pura o conceito da incerteza, no qual os indivíduos não podem identificar a probabilidade de ocorrência daquele acontecimento.

De acordo com o conceito abordado por Hendriksen (2010), em seu livro sobre a Teoria da Contabilidade, uma perda contingente poderia ser definida como um sacrifício futuro provável de benefícios econômicos, resultantes 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.

Em complemento, Niyama e Silva (2013) também enquadram no conceito de passivo contingente, as hipóteses em que houver improvável saída de recursos para adimplir a obrigação, bem como nas situações em que não houver confiabilidade na mensuração. Destacam, ainda, que existe um passivo contingente quando houver dúvida sobre a existência do passivo e do seu montante. E complementam que, “provavelmente, o evento contingente mais difícil de ser estimado são os processos judiciais”.

Os autores concluem que a principal característica da contingência, notadamente relacionado ao passivo, é justamente o fato de não ser reconhecido, muito embora possa ser divulgado, por exemplo, em notas explicativas. Portanto, embora o passivo contingente não seja objeto de provisão, tal conceito será extremamente importante para os desdobramentos deste trabalho.

2.1.3 Ausência de critério normativo objetivo no CPC 25

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, por meio da Resolução n.º 1.055/2005, criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, tendo por objetivo o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora

brasileira, visando à centralização e à uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Oficialmente composto por membros de diversas organizações, os Pronunciamentos emitidos estão sujeitos à aprovação das principais entidades reguladoras do Brasil, que se manifestam por meio das normas emitidas e por muitas vezes as tornam obrigatórias a determinadas classes e companhias.

No que corresponde às normas e orientações que já foram deliberadas pelas autoridades competentes acerca das provisões, passivos e contingências contábeis, importante mencionar o histórico abordado pelo Manual de Contabilidade Societária (2013) em relação ao presente tema.

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM, pela Deliberação n.º 489/2005, aprovou e tornou obrigatória para as companhias abertas o Pronunciamento NPC n.º 22/2005, e em 2008 também foi considerado obrigatório para as instituições financeiras, conforme determinado pelo Conselho Monetário Nacional.

Corroborando com o tema, foi emitido o Pronunciamento Técnico 25 (2009), que a partir da determinação da Deliberação n.º 594/2009 passou a se tornar obrigatório para as companhias abertas, revogando assim a anterior Deliberação n.º 489/2005.

Apesar de o Pronunciamento Técnico 25 ser bem claro acerca das diferenças entre provisão e passivos contingentes e sobre a sua contabilização ou divulgação, não há atualmente nesta ou em qualquer outra norma esclarecimentos de forma objetiva sobre como são determinadas as classificações “provável, possível e remoto”, restando a critério único e subjetivo do aplicador da norma.

As classificações levam em consideração os riscos e incertezas da demanda, mas nenhuma segurança é atribuída às escolhas feitas pelo aplicador da regra, que pode, por sua vez, considerar a sua experiência para definir a probabilidade de ocorrência de um fato, sendo a experiência de cada indivíduo um critério altamente pessoal e sujeito à variação.

O reconhecimento da provisão ou do passivo contingente, em razão da falta de normatização do tema, poderá ser baseado na experiência do sujeito, na ponderação dos desfechos possíveis, nas recentes definições sobre o tema ou até mesmo na potencial mudança e posicionamento do mercado, somando-se assim diferentes critérios possíveis na tomada de decisão.

2.1.4 Diretrizes do pronunciamento técnico CPC 25

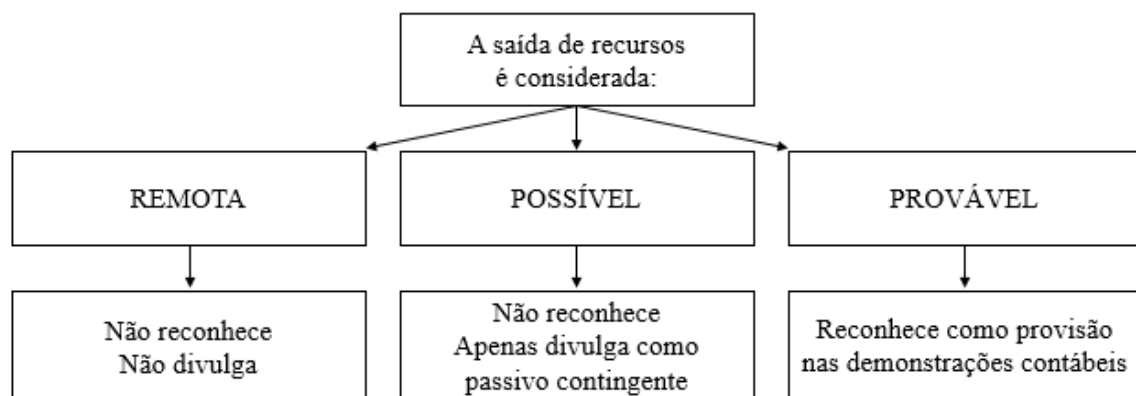
O Pronunciamento Técnico 25 é o documento que trata das “Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes” na seara contábil. Seu objetivo, conforme descrito na própria norma é definido nos seguintes termos:

O objetivo deste Pronunciamento Técnico é estabelecer que sejam aplicados critérios de reconhecimento e bases de mensuração apropriados a provisões e a passivos e ativos contingentes e que seja divulgada informação suficiente nas notas explicativas para permitir que os usuários entendam a sua natureza, oportunidade e valor (Comissão de Valores Imobiliários, 2009).

Nesse pronunciamento constam as principais definições conceituais, critérios e bases para mensuração, orientação acerca das formas de divulgação, com o objetivo de permitir que os usuários consigam interpretar tais informações e, em última instância, tomem uma decisão fundamentada em bases confiáveis e comparáveis. Em outras palavras, o Pronunciamento Técnico 25 é o alicerce para qualquer análise acerca de provisões e passivos contingentes.

Dos conceitos extraídos desse pronunciamento, têm-se as seguintes classificações e conclusões em relação às contingências:

Figura 5 — Classificação e reconhecimento das contingências



Fonte: Elaborado pelo autor com base no CPC 25 (2024).

Para elucidar o tema, o Pronunciamento Técnico 25 esclarece que uma saída de recursos é considerada como provável se o evento for mais provável do que não de ocorrer (Comissão de Valores Imobiliários, 2009).

Acerca desse conceito, nenhuma orientação é realizada em relação ao que pode ser considerado como “mais provável do que não”. Tal frase está completamente sujeita à interpretação do aplicador da norma, que poderá usar os seus critérios pessoais e subjetivos

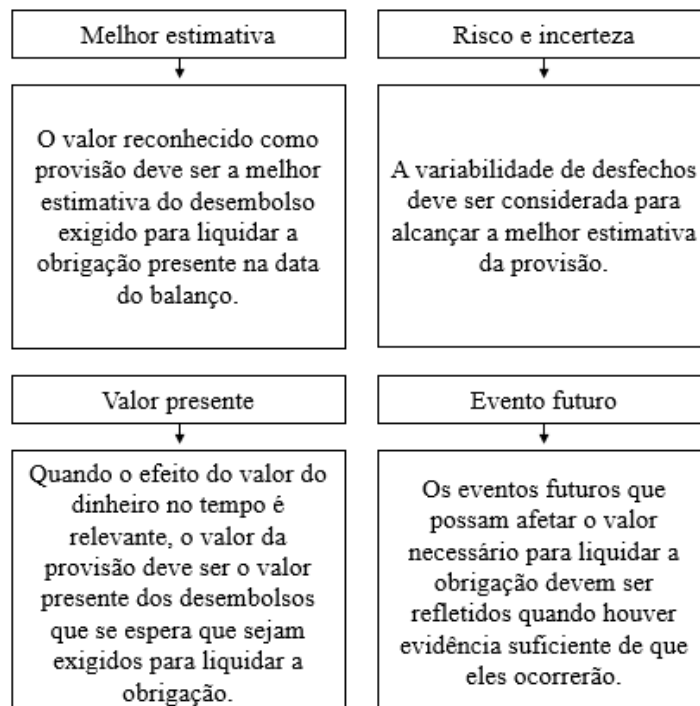
para classificar a probabilidade de ocorrência do evento (Comissão de Valores Imobiliários, 2009).

Nesse cenário, quando for considerada provável a saída de recursos, tem-se a necessidade de reconhecimento dos valores nas demonstrações contábeis, em que o passivo contingente se converterá em provisão contábil.

Ao ser classificado como provisão contábil, tal passivo deverá também obedecer aos critérios estabelecidos nas normas a respeito da possibilidade de estimativa confiável do valor da obrigação.

No que compete ao valor da obrigação, ou seja, o montante em que as contingências devem ser evidenciadas nas demonstrações contábeis na forma de provisão contábil, é necessário observar os seguintes preceitos definidos no Pronunciamento Técnico 25 para a sua mensuração (Comissão de Valores Imobiliários, 2009).

Figura 6 — Mensuração do valor da obrigação



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

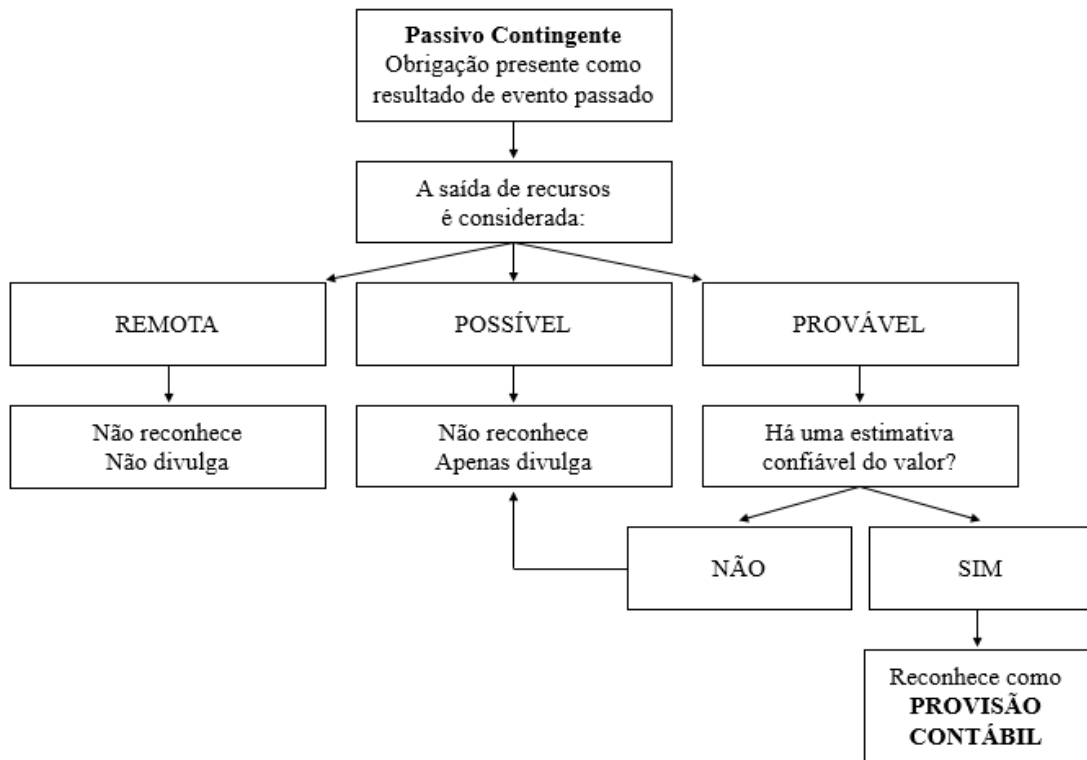
É certo que, geralmente, a mensuração do passivo deveria ser feita pelo valor presente (representação fidedigna). No entanto, como é o caso dos processos judiciais e administrativos, decorrentes de demandas tributárias, está-se a tratar de um passivo que não tem data certa para

liquidação, o que gera incerteza quanto ao valor, uma vez que não é possível determinar a data de liquidação da obrigação, diante das possibilidades de recursos e da própria falta de celeridade e uniformidade do judiciário.

Niyama e Silva (2013) tratam da diferença entre provisão e passivo contingente, destacando que é importante também ressaltar a existência de uma distinção entre provisão e contingência. A provisão é um passivo incerto quanto à quantia ou data de vencimento. A contingência é um passivo que será confirmado por um evento posterior.

Portanto, para que a companhia saiba se deve divulgar um passivo contingente ou reconhecer uma provisão contábil é necessário ponderar as seguintes circunstâncias.

Figura 7 — Metodologia prevista no Pronunciamento Técnico CPC 25

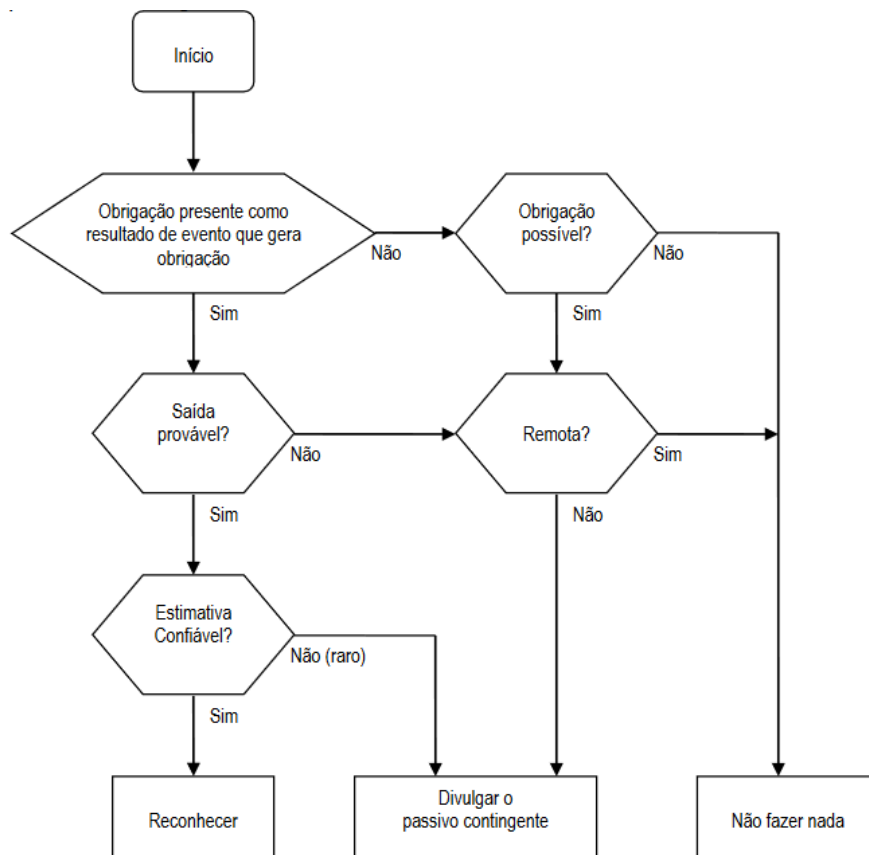


Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Ao tratar da exigibilidade contingente, Iudícibus (2010) afirma que um exemplo clássico é o constituído por ações judiciais contra a empresa. Se for provável que a empresa perca a causa, haverá um passivo que deveria, a rigor, ser provisionado. Entretanto, se o contador não for capaz de efetuar uma estimativa razoável do valor a ser pago, talvez seja melhor efetuar uma descrição completa da contingência em nota explicativa. Somente se a probabilidade de a empresa perder fosse zero é que se dispensaria qualquer descrição.

Assim, em respeito à característica qualitativa fundamental da representação fidedigna da informação contábil-financeira útil, esse evento econômico pode ou não ser reconhecido, a depender das suas características e informações que cerceiam a demanda judicial (tais como probabilidade de ocorrência, confiabilidade na mensuração).

Figura 8 — Árvore de decisão



Fonte: Comissão de Valores Imobiliários (2009).

Ou seja, ainda que o Pronunciamento Técnico CPC 25 aborde todos os conceitos e variáveis que cercam as contingências, verifica-se alto grau de subjetividade inerente à sua aplicação, o que pode gerar interpretações diversas para um mesmo fato (Comissão de Valores Imobiliários, 2009).

Quanto a essa afirmação, Lopes (2017) discorre que no caso de processos judiciais e administrativos, o próprio CPC 25 reconhece que pode ser difícil identificar se há, ou não, uma obrigação presente bem como uma saída de recursos.

Quadro 1 — Reconhecimento da provisão e passivo contingente – CPC 25

São caracterizados em situações nas quais, como resultado de eventos passados, pode haver uma saída de recursos envolvendo benefícios econômicos futuros na liquidação de: (a) obrigação presente; ou (b) obrigação possível, cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.		
Há obrigação presente que provavelmente requer uma saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente que pode requerer, mas provavelmente não irá requerer, uma saída de recursos.	Há obrigação possível ou obrigação presente, cuja probabilidade de uma saída de recursos é remota.
A provisão é reconhecida (item 14).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).	Nenhuma provisão é reconhecida (item 27).
Divulgação é exigida para a provisão (itens 84 e 85).	Divulgação é exigida para o passivo contingente (item 86).	Nenhuma divulgação é exigida (item 86).

Fonte: Comissão de Valores Imobiliários (2009).

Afirma Lopes (2017) que da aplicação das diretivas contidas no CPC 25, no que se refere aos processos judiciais e administrativos, nota-se que as companhias devem reconhecer como provisão aqueles processos, cuja avaliação seja de “perda provável”, enquanto os processos avaliados como “perda possível” devem ser apenas divulgados em notas explicativas como passivo contingente e os processos avaliados como “perda remota” sequer precisam ser mencionados.

Discorre, ainda, Lopes (2017), que essas diretivas, entretanto, não deixam claro se as companhias devem divulgar, para cada classe de passivo contingente, o montante total dessas obrigações, comprovando-se assim o alto grau de subjetividade inerente ao pronunciamento contábil.

2.2 O tributo: CSLL

2.2.1 Aspectos contábeis e jurídicos da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Bifano (2023) discorre que, desde a Lei n. 4.625/22, que introduziu o Imposto sobre a Renda, no País, a tributação das pessoas jurídicas sempre se fez pelo então denominado conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem, apurado a partir dos registros contábeis, conquanto essa norma carecesse de melhor apuro técnico quanto ao seu linguajar.

Segue mencionando que as normas que a sucederam, ainda na primeira metade do Século XX, mantiveram os critérios de considerar os resultados líquidos, ingressos menos saídas. Na segunda metade do século XX subsistem os mesmos padrões de base de cálculo desse tributo, conforme se observa na Lei n. 4.506/64, lei básica do Imposto sobre a Renda, bem como no Decreto-Lei n. 1.598/77 que, na sequência, fez importantes alterações na legislação. Ambas as normas estão até hoje vigentes a despeito das muitas alterações sofridas.

Fernandes (2023) discorre que a legislação societária-contábil brasileira passou por duas significativas transformações no intervalo de praticamente trinta anos. Em 1976, foi publicada a Lei n. 6.404, promovendo a evolução do marco regulatório contábil, especialmente no que diz respeito às demonstrações financeiras e, em decorrência, na composição do lucro. Tentou-se, com a citada lei, trazer autonomia à disciplina contábil, muito influenciada e determinada pela legislação tributária.

Como resposta, no âmbito da legislação tributária, conforme Fernandes (2023), foi publicado o Decreto-lei no 1.598, em 1977. Desse instrumento legislativo, destaca-se a definição de lucro real, já escolhido como base de cálculo do imposto sobre a renda pelo Código Tributário Nacional (1966): lucro comercial (societário-contábil), ajustado por adições, exclusões e a compensação de saldos negativos de períodos anteriores.

Flores, Miguita e Pinto (2023) mencionam que o objetivo do lucro real foi reconhecer as diferenças de tratamentos entre a legislação contábil e a legislação tributária, procedendo a ajustes na demonstração do resultado do exercício (DRE), para calcular a base de cálculos dos tributos sobre o lucro (IRPJ/CSLL). Sem, contudo, abandonar a escrituração contábil, cujo resultado continuou (e continua) sendo a base do lucro para efeito das relações societárias.

Embora referido histórico trate do Imposto de Renda, ele é base e ponto de partida para a compreensão histórica da contribuição social sobre o lucro líquido, tributo objeto do presente trabalho.

A contribuição social sobre o lucro líquido foi instituída pela Lei n.º 7.689/1988, e é destinada ao financiamento da seguridade social, de acordo com o art. 1º, da Lei instituidora do tributo.

As disposições da legislação do Imposto de Renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo, aplicam-se à CSLL (art. 6º, parágrafo único, da Lei n.º 7.689/1988), e a base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda (art. 2º, da Lei n.º 7.689/1988).

A CSLL tem fundamento de validade no art. 195, inciso I, alínea c, da Constituição de 1988:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: (Vide Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998) (Vide Emenda Constitucional n.º 132, de 2023) Vigência

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 20, de 1998) (Brasil, 1988).

De acordo com Flores, Miguita e Pinto (2023), a necessária observância do critério da realização para os efeitos da tributação implica a possibilidade de ajustes ao lucro comercial (societário ou contábil), quando da apuração do lucro tributário (fiscal).

Nesse sentido, Pereira (2013) demonstra a apuração de cálculo da CSLL e sua contabilização por meio do seguinte cálculo explicativo. Considerando um resultado parcial fictício de R\$ 4.998.105,87, e despesas administrativas e de vendas, no valor de R\$ 8.000,00, consideradas indedutíveis por não contarem com documentação adequada, tem-se o seguinte:

Figura 9 — Apuração da CSLL

Tabela: Apuração da CSLL.	
Lucro antes do IR e CSLL	4.998.105,87
Adições	407.420,00
Despesas não dedutíveis (Administrativas e Vendas)	8.000,00
Provisão p/ créditos de liquidação duvidosa	399.420,00
Exclusões	-
Base de Cálculo para Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	5.405.525,87
Alíquota	9,0%
CSLL devida no Período	486.497,33

Contabilização

Pela CSLL devida no período:

Débito	Provisão para CSLL (Resultado)	R\$ 486.497,33
Crédito	CSLL a pagar (Passivo)	R\$ 486.497,33

Pela CSLL incidente sobre provisão para créditos de liquidação duvidosa (Registro de Ativo Diferido)

Ativo Diferido CSLL = R\$ 399.420,00 × 9% = R\$ 35.947,80

Débito	Ativo Diferido CSLL (Ativo Realizável a Longo Prazo)	R\$ 35.947,80
Crédito	Provisão para CSLL (Resultado)	R\$ 35.947,80

Fonte: Pereira (2013).

Segundo Flores, Miguita e Pinto (2023), os ajustes com fundamento no critério da realização são bastante antigos na legislação tributária brasileira. Pelo menos desde 1979, com o Decreto-lei n.º 1.730 (artigo 3º), as despesas escrituradas como contrapartida da constituição de provisões não são dedutíveis na apuração do lucro tributário (fiscal). Como as provisões, enquanto tais, não representam despesas de relações jurídicas exequíveis, pois podem ser alteradas até a concretização do evento futuro e incerto correspondente, as respectivas despesas ainda não são realizadas, sendo vedada, portanto, a sua dedução na apuração dos tributos sobre o lucro.

2.3 A complexidade tributária: normalidade no caos

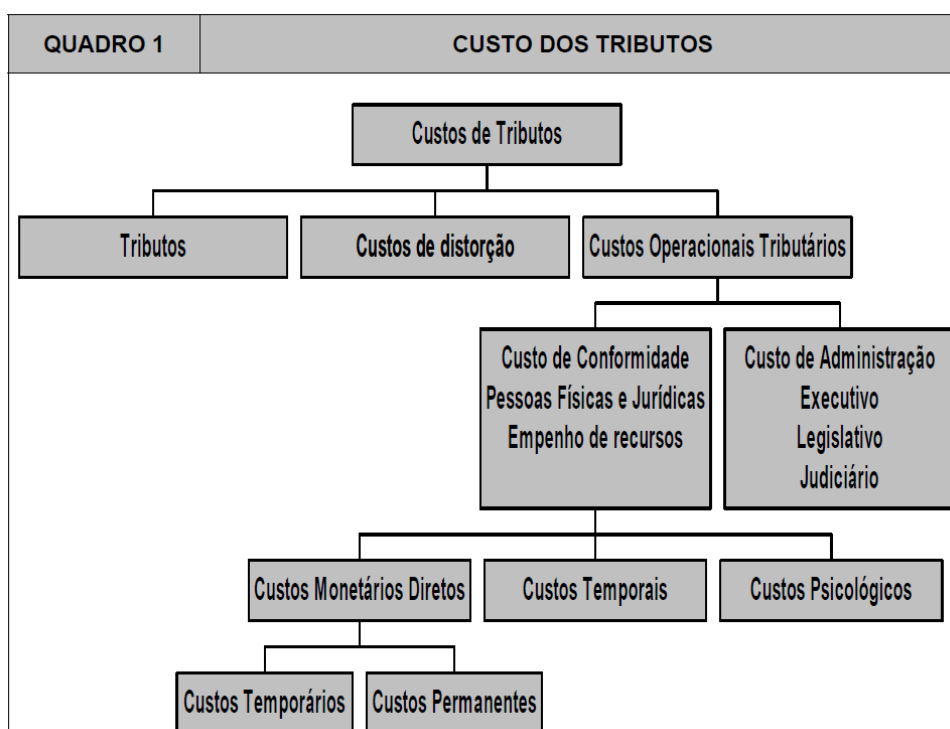
2.3.1 O custo de conformidade tributária

Lima (2016) leciona que os custos de conformidade à tributação correspondem ao custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias pelos contribuintes.

De acordo com Ferreira (2012), os recursos despendidos para a apuração dos tributos e o cumprimento das obrigações acessórias e todos os outros recursos gastos para se ajustar a legislação tributária na forma estabelecida pelo poder público são chamados de custos de conformidade tributária.

Segundo Bertolucci (2001), ao discorrer sobre o custo de conformidade tributária, quando se fala em custos monetários, pode-se concluir que o custo das entidades deve ser calculado líquido de Imposto de Renda, pois aqueles são dedutíveis para efeito tributário. Porém, deve-se reconhecer que o custo para a sociedade é o custo bruto dos recursos alocados a essas atividades que não agregam valor e que poderiam ser destinados à produção de bens ou serviços úteis à sociedade. O autor detalha o que denomina de custo dos tributos.

Quadro 2 — Custo dos tributos



Fonte: Bertolucci (2001).

Bertolucci (2001) afirma ainda que, sob o aspecto prático, a dificuldade que existe é que as empresas organizam seus sistemas de informação para tratar os dados existentes dentro dos

padrões estabelecidos pela Contabilidade e Finanças, e que esses sistemas levantam balanços patrimoniais, demonstrações de resultado e fluxos de caixa; apuram custos de fabricação e distribuição, margens de contribuição; fazem controles de custos fixos, controlam o orçamento de cada centro de custo e de resultado da organização, mas não estão preparados para levantar somente a parte dos custos das várias áreas da empresa que têm recursos voltados ao atendimento de normas tributárias.

Para Fabretti, Fabretti e Fabretti (2018), enquanto não for realizada uma reforma tributária eficaz, o contribuinte estará sempre sujeito aos malabarismos tributários que o Governo pratica no final de cada ano para atender ao déficit das contas públicas, que continua crescendo.

A preocupação com os custos de inconformidade vem sendo negativamente sentida pela sociedade e sendo debatida ao longo dos últimos anos, mas esse cenário ainda pode piorar.

Estudo realizado pelo Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária, do Tribunal de Contas da União (2023), ao analisar os impactos da Proposta de Emenda à Constituição – PEC 45/2019, revela que a arrecadação direta pelo ente federativo de destino da operação, tal como proposto em referida PEC, traria como principal adversidade a necessidade de o sujeito passivo ter que se cadastrar em todas as administrações tributárias dos entes nos quais transaciona, podendo chegar ao absurdo de ter a obrigação de cadastro nos 26 Estados, nos 5.568 Municípios e no Distrito Federal, o que acarretaria um indesejável elevado custo de conformidade para o contribuinte do IBS.

Proferido na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania, sobre a Proposta de Emenda à Constituição n.º 45/2019, parecer do Senador Eduardo Braga (2023) relata que em 6 de junho de 2023, a Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) aprovou o Requerimento (REQ) n.º 45, de 2023, de autoria do Senador Vanderlan Cardoso, propondo a criação de Grupo de Trabalho (GT/CAE) com o objetivo para avaliar a funcionalidade do sistema tributário nacional, em sua estrutura e seus componentes, e o desempenho das administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e, ao final, colher sugestões para o aperfeiçoamento da PEC n.º 45, de 2019.

Dentre vários pontos, foi constatado pelo referido Grupo de Trabalho – GT/CAE que o tempo e os custos necessários para o cumprimento das obrigações tributárias são desarrazadamente altos, razões pelas quais as empresas brasileiras gastam quase duas mil horas anuais para cumprir suas obrigações fiscais.

O GT/CAE também constatou que a ineficiência e a complexidade geram graves problemas para o poder público e para a iniciativa privada, como sonegação fiscal, evasão de impostos, perda na arrecadação, além do alto custo de conformidade, que impacta principalmente as pequenas e médias empresas.

A Confederação Nacional do Transporte – CNT, ao tratar sobre as diversas propostas de reforma tributária em discussão, sinalizou entender que um dos principais entraves ao crescimento do Brasil é a falta de segurança jurídica e as incertezas sobre quanto, quando e como pagar os seus tributos.

Ao analisar o tempo de transição que será necessário entre o atual sistema tributário e o que vier a substituí-lo, a CNT menciona que a manutenção simultânea de dois regimes diferentes por longo espaço de tempo só aumenta referida insegurança, atrasando o pronto crescimento e desenvolvimento do país, sem deixar de lado o custo de conformidade para que possa conviver com dois sistemas tributários de forma conjunta.

Nesse mesmo sentido, demonstrando a preocupação com o aumento dos custos de conformidade que poderão advir com a Reforma Tributária, a Instituição Fiscal Independente — IFI (2024), criada pela Resolução do Senado Federal n.º 42/2016, adverte que um sistema tributário eficiente deve impor custos moderados tanto ao setor público, na organização da máquina arrecadatória e de fiscalização, quanto às empresas e aos cidadãos para o cumprimento de suas obrigações tributárias.

Segue o estudo realizado pela IFI (2024) mencionando ser de amplo conhecimento a relevância que a manutenção das receitas federal, estaduais e municipais tem no orçamento público e os elevadíssimos custos administrativos de impostos ao setor privado para o cumprimento de quase 5 mil normas tributárias vigentes no Brasil.

No ponto que a simplificação proposta pela Emenda Constitucional – EC n.º. 132/2023, derivada da Proposta de Emenda à Constituição – PEC 45/2019, a IFI (2024) adverte que certamente haverá impacto na diminuição desses custos, embora na fase de transição a complexidade deverá aumentar pela convivência paralela e simultânea de dois sistemas de tributação.

2.3.2 Litigiosidade tributária. Por quê?

Segundo Sadek (2008), a complexidade das normas tributárias é nítida, e que por conta das normas, as empresas brasileiras são as que gastam mais tempo por ano com burocracia fiscal. Além do aspecto que trata da complexidade na interpretação de normas, a ambição pela

majoração de lucros e em corresponder às expectativas dos acionistas faz com que as sociedades optem por proteger a maior parcela possível do seu patrimônio da elevada carga fiscal, sendo o setor tributário um dos instrumentos mais utilizados para atender a esses anseios.

Outro aspecto importante refere-se à morosidade processual. Em pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA (2011), divulgado por meio do Comunicado n.º 83, que aborda a organização, política, gestão e mecanismos disponíveis na Justiça Federal, conclui que a morosidade não resulta significativamente do cumprimento de prazos legais, do sistema recursal ou das garantias de defesa do executado. Nem tampouco do grau de complexidade das atividades administrativas requeridas. Fundamentalmente, é a cultura organizacional burocrática e formalista, associada a um modelo de gerenciamento processual ultrapassado, que torna o executivo fiscal um procedimento moroso e propenso à prescrição.

Se se somar a complexidade do sistema tributário e a morosidade do judiciário, será ampliado e muito a autonomia dos aplicadores da norma contábil CPC 25, pois o encerramento de um processo pode demorar mais de 15 anos para ocorrer e nesse ínterim ocorrem inúmeras mudanças de posicionamento da jurisprudência, o que pode provocar alterações na classificação da probabilidade de saída de recursos.

Elucidativo estudo realizado pelo Banco Mundial, intitulado *Doing Business 2016. Measuring Regulatory Quality and Efficiency* revela que no Brasil são necessárias 2.600 horas por ano para que uma empresa possa cumprir com todas as suas obrigações fiscais, situação que decorre do emaranhado de leis e atos infralegais tributários para serem observados pelos contribuintes (World Bank Group, 2016).

Figura 10 — Tempo anual consumido no Brasil com obrigações acessórias e principais tributárias

BRAZIL		Latin America & Caribbean	
Ease of doing business rank (1–189)	116	Overall distance to frontier (DTF) score (0–100)	57.67
Starting a business (rank)	174	Getting credit (rank)	97
DTF score for starting a business (0–100)	64.33	DTF score for getting credit (0–100)	45.00
Procedures (number)	11	Strength of legal rights index (0–12)	2
Time (days)	83	Depth of credit information index (0–8)	7
Cost (% of income per capita)	3.8	Credit bureau coverage (% of adults)	79.0
Minimum capital (% of income per capita)	0.0	Credit registry coverage (% of adults)	55.1
Dealing with construction permits (rank)	169	Protecting minority investors (rank)	29
DTF score for dealing with construction permits (0–100)	51.92	DTF score for protecting minority investors (0–100)	65.00
Procedures (number)	18.2	Extent of conflict of interest regulation index (0–10)	5.7
Time (days)	425.7	Extent of shareholder governance index (0–10)	7.3
Cost (% of warehouse value)	0.4	Strength of minority investor protection index (0–10)	6.5
Building quality control index (0–15)	9.4		
Getting electricity (rank)	22	Paying taxes (rank)	178
DTF score for getting electricity (0–100)	85.50	DTF score for paying taxes (0–100)	40.85
Procedures (number)	4	Payments (number per year)	9.6
Time (days)	43.6	Time (hours per year)	2,600
Cost (% of income per capita)	28.6	Total tax rate (% of profit)	69.2
Reliability of supply and transparency of tariffs index (0–8)	5.6		
Registering property (rank)	130	Enforcing contracts (rank)	45
DTF score for registering property (0–100)	52.48	DTF score for enforcing contracts (0–100)	66.48
Procedures (number)	13.6	Time (days)	731
Time (days)	31.7	Cost (% of claim)	20.7
Cost (% of property value)	3.1	Quality of judicial processes index (0–18)	13.1
Quality of land administration index (0–30)	13.6		

Fonte: World Bank Group (2016).

Os dados, por si só, comprovam a ineficiência tributária no Brasil, ao indicar a expressiva quantidade de horas que são consumidas entre apurar e recolher impostos, ou seja, realizar as obrigações acessórias e principais tributárias: 2.600 horas por ano (World Bank Group, 2016).

Isso fica ainda mais nítido, quando analisados os dados, por exemplo, de Singapura, que consome 83,5 horas por ano para a realização das mesmas tarefas com cumprimento de obrigações acessórias e principais tributárias, o que representa apenas 3,21% do tempo que é consumido no Brasil (World Bank Group, 2016).

São diversos os países que consomem poucas horas com as exigências tributárias. Na Nova Zelândia, são consumidas 152 horas por ano, representando apenas 5,85% do tempo utilizado no Brasil. Nos Estados Unidos, 175 horas por ano, o que equivale a 6,73% se comparado ao tempo consumido pelos brasileiros. Na China, são consumidas 261 horas por ano, utilização de apenas 10,04% em comparação ao tempo consumido no Brasil (World Bank Group, 2016).

UNITED STATES		OECD high income	
Ease of doing business rank (1–189)	7	Overall distance to frontier (DTF) score (0–100)	82.15
Starting a business (rank)	49	Getting credit (rank)	2
DTF score for starting a business (0–100)	91.22	DTF score for getting credit (0–100)	95.00
Procedures (number)	6	Strength of legal rights index (0–12)	11
Time (days)	5.6	Depth of credit information index (0–8)	8
Cost (% of income per capita)	1.1	Credit bureau coverage (% of adults)	100.0
Minimum capital (% of income per capita)	0.0	Credit registry coverage (% of adults)	0.0
Dealing with construction permits (rank)	33	Protecting minority investors (rank)	35
DTF score for dealing with construction permits (0–100)	76.73	DTF score for protecting minority investors (0–100)	64.67
Procedures (number)	15.8	Extent of conflict of interest regulation index (0–10)	8.3
Time (days)	80.6	Extent of shareholder governance index (0–10)	4.6
Cost (% of warehouse value)	1.0	Strength of minority investor protection index (0–10)	6.5
Building quality control index (0–15)	10.6	Paying taxes (rank)	53
Getting electricity (rank)	44	DTF score for paying taxes (0–100)	80.81
DTF score for getting electricity (0–100)	81.52	Payments (number per year)	10.6
Procedures (number)	4.8	Time (hours per year)	175
Time (days)	89.6	Total tax rate (% of profit)	43.9
Cost (% of income per capita)	24.6	Enforcing contracts (rank)	21
Reliability of supply and transparency of tariffs index (0–8)	7	DTF score for enforcing contracts (0–100)	72.61
Registering property (rank)	34	Time (days)	420
DTF score for registering property (0–100)	76.85	Cost (% of claim)	30.5
Procedures (number)	4.4	Quality of judicial processes index (0–18)	13.8
Time (days)	15.2		
Cost (% of property value)	2.4		
Quality of land administration index (0–30)	17.6		
CHINA		East Asia & Pacific	
Ease of doing business rank (1–189)	84	Overall distance to frontier (DTF) score (0–100)	62.93
Starting a business (rank)	136	Getting credit (rank)	79
DTF score for starting a business (0–100)	77.46	DTF score for getting credit (0–100)	50.00
Procedures (number)	11	Strength of legal rights index (0–12)	4
Time (days)	31.4	Depth of credit information index (0–8)	6
Cost (% of income per capita)	0.7	Credit bureau coverage (% of adults)	0.0
Minimum capital (% of income per capita)	0.0	Credit registry coverage (% of adults)	89.5
Dealing with construction permits (rank)	176	Protecting minority investors (rank)	134
DTF score for dealing with construction permits (0–100)	48.29	DTF score for protecting minority investors (0–100)	43.33
Procedures (number)	22	Extent of conflict of interest regulation index (0–10)	5.0
Time (days)	244.3	Extent of shareholder governance index (0–10)	3.7
Cost (% of warehouse value)	7.2	Strength of minority investor protection index (0–10)	4.3
Building quality control index (0–15)	9	Paying taxes (rank)	132
Getting electricity (rank)	92	DTF score for paying taxes (0–100)	64.46
DTF score for getting electricity (0–100)	68.66	Payments (number per year)	9
Procedures (number)	5.5	Time (hours per year)	261
Time (days)	143.2	Total tax rate (% of profit)	67.8
Cost (% of income per capita)	413.3	Enforcing contracts (rank)	7
Reliability of supply and transparency of tariffs index (0–8)	6	DTF score for enforcing contracts (0–100)	77.56
Registering property (rank)	43	Time (days)	452.8
DTF score for registering property (0–100)	75.02	Cost (% of claim)	16.2
Procedures (number)	4	Quality of judicial processes index (0–18)	14.1
Time (days)	19.5		
Cost (% of property value)	3.4		
Quality of land administration index (0–30)	17		

Fonte: World Bank Group (2016).

E toda a complexidade tributária refletida na expressiva quantidade de horas consumidas entre obrigações tributária acessórias e principais acaba por desaguar em um volumoso mundo de contencioso tributário entre fisco e contribuintes.

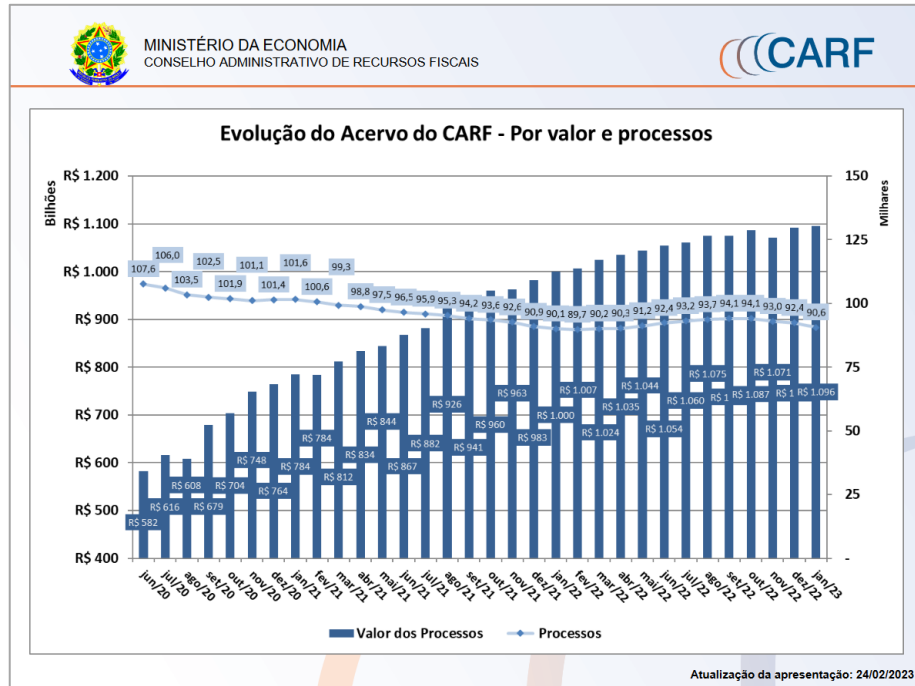
No âmbito administrativo federal, o julgamento de litígios entre contribuintes e o fisco federal fica reservado ao julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, que é um órgão colegiado, formado por representantes do Estado e da sociedade, com atribuição de julgar em segunda instância administrativa os litígios em matéria tributária e aduaneira.

O CARF surgiu com a unificação dos três Conselhos de Contribuintes então existentes, a partir da edição da Lei 11.941, de 27 de maio de 2009. A medida decorreu de estudos que apontavam para a necessidade de eliminar redundâncias, racionalizar as atividades administrativas, otimizar os tramites processuais e imprimir mais celeridade na solução dos litígios administrativos fiscais.

Os Conselhos de Contribuintes deram uma contribuição histórica na solução dos litígios na esfera administrativa, responsáveis pelo desenvolvimento de valores importantes, como ampla defesa e segurança jurídica no âmbito tributário e aduaneiro, garantidos por decisões técnicas e imparciais.

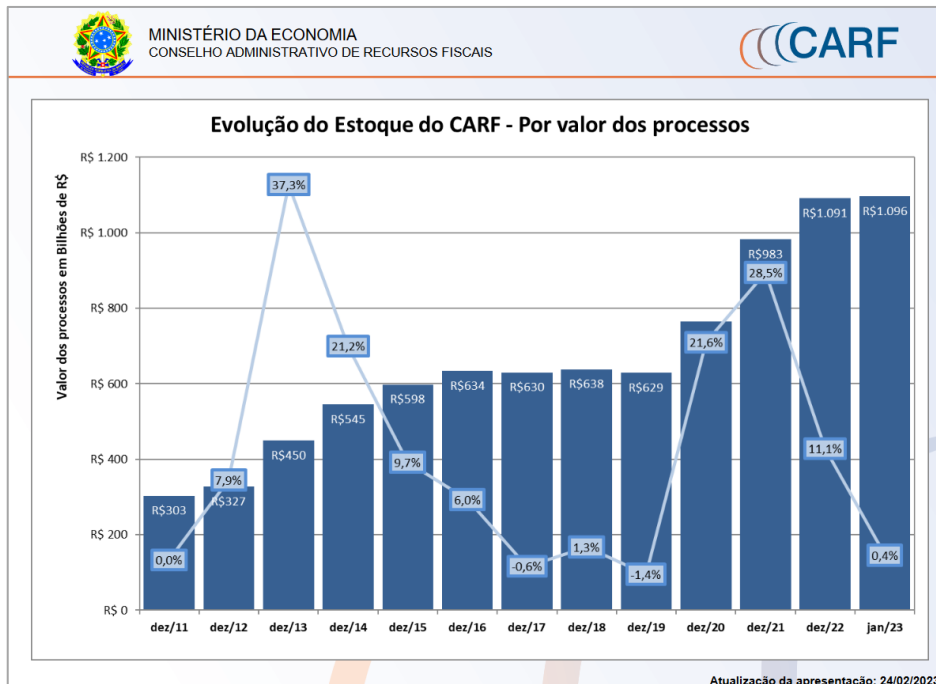
A complexidade da legislação tributária e as divergentes interpretações entre contribuinte e fisco podem ser constatadas mediante análise de dados abertos que demonstram a existência de alto volume de discussões tributárias na esfera administrativa.

Figura 12 — Evolução do acervo do CARF entre junho de 2020 e janeiro de 2023



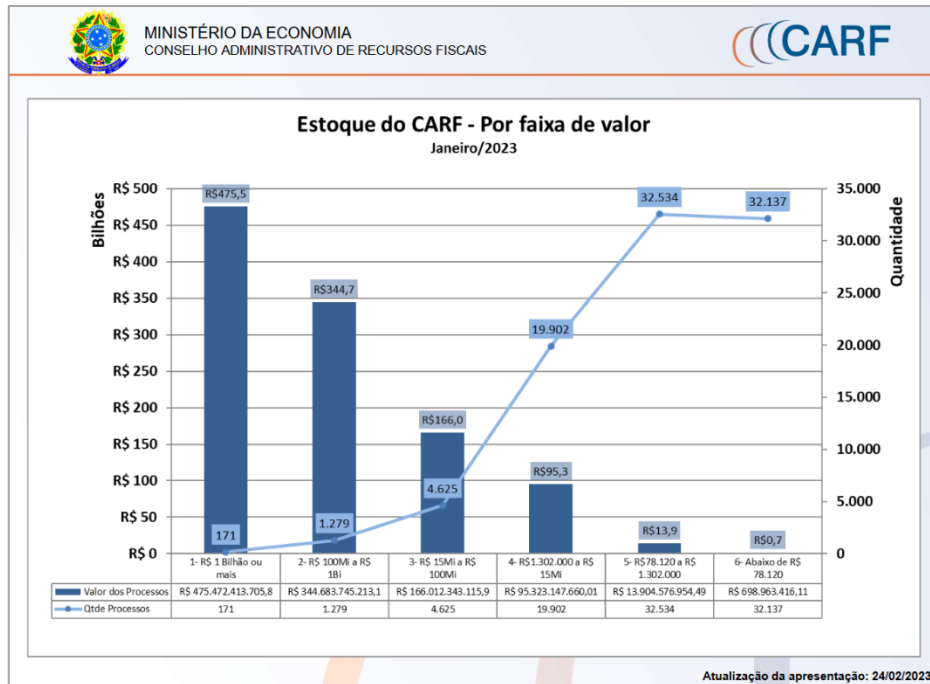
Fonte: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2023).

Figura 13 — Evolução do estoque do CARF entre dezembro de 2011 e janeiro de 2023



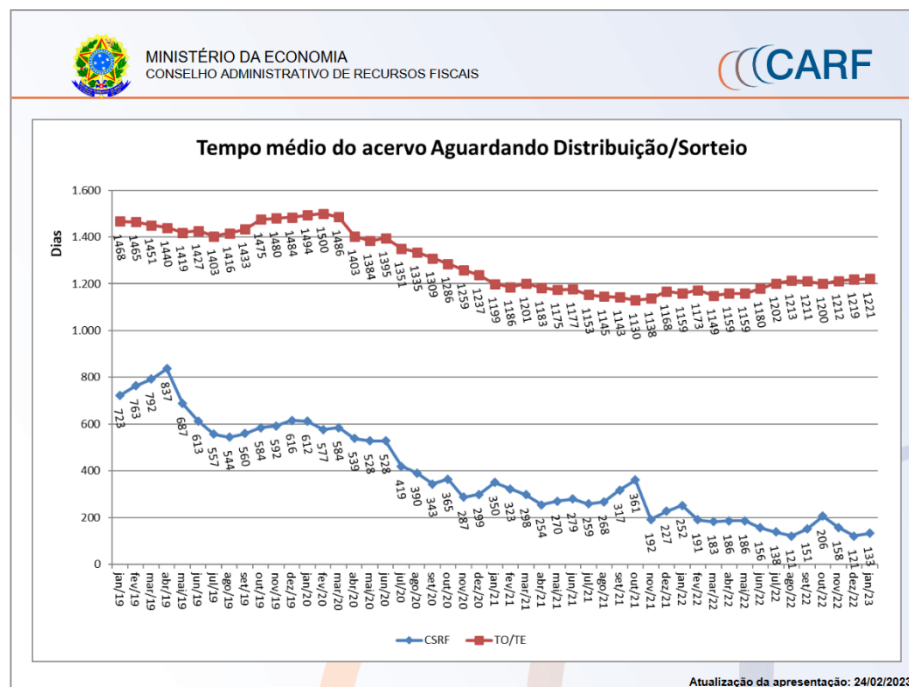
Fonte: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2023).

Figura 14 — Estoque do CARF por faixa de valor em janeiro de 2023



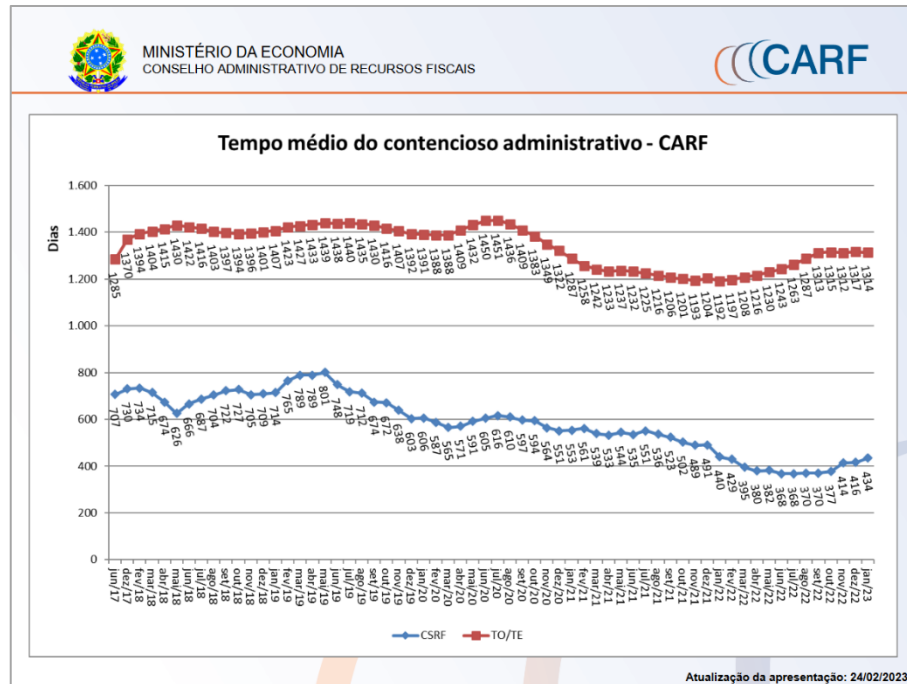
Fonte: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2023).

Figura 15 — Tempo médio do acervo do CARF aguardando distribuição entre janeiro de 2019 e janeiro de 2023



Fonte: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2023).

Figura 16 — Tempo médio de julgamento no CARF entre junho de 2017 e janeiro de 2023



Fonte: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2023).

Os dados foram consolidados na Tabela 3, de modo a verificar o tempo médio total do processamento das demandas fiscais administrativas, desde a primeira instância até o julgamento pela instância final do CARF.

Tabela 3 — Tempo médio do contencioso administrativo tributário federal, de janeiro de 2019 a janeiro de 2023

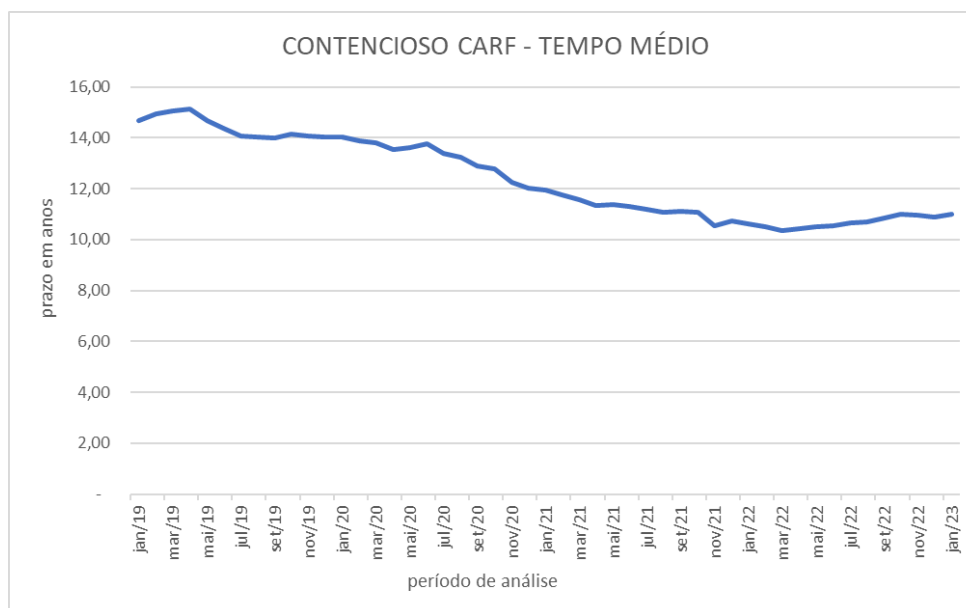
período	1ª Instância Delegacias de Julgamento - DRJ	2ª Instância Turmas Ordinárias		Instância Superior Câmara Superior de Recursos Fiscais		Tempo total do contencioso administrativo tributário		
	tempo médio aguardando distribuição (dias)	tempo médio aguardando distribuição (dias)	tempo médio de julgamento (dias)	tempo médio aguardando distribuição (dias)	tempo médio de julgamento (dias)	dias	meses	anos
	[a]	[b]	[c]	[d]	[e]	[f = a + b + c + d + e]		
jan/19	975	1.468	1.407	723	714	5.287	176	14,69
fev/19	969	1.465	1.423	763	765	5.385	180	14,96
mar/19	963	1.451	1.427	792	789	5.422	181	15,06
abr/19	952	1.440	1.433	837	789	5.451	182	15,14
mai/19	940	1.419	1.439	687	801	5.286	176	14,68
jun/19	941	1.427	1.438	613	748	5.167	172	14,35
jul/19	941	1.403	1.440	557	719	5.060	169	14,06

período	1ª Instância Delegacias de Julgamento - DRJ	2ª Instância Turmas Ordinárias		Instância Superior Câmara Superior de Recursos Fiscais		Tempo total do contencioso administrativo tributário		
	tempo médio aguardando distribuição (dias)	tempo médio aguardando distribuição (dias)	tempo médio de julgamento (dias)	tempo médio aguardando distribuição (dias)	tempo médio de julgamento (dias)	dias	meses	anos
	[a]	[b]	[c]	[d]	[e]	[f = a + b + c + d + e]		
ago/19	938	1.416	1.435	544	712	5.045	168	14,01
set/19	939	1.433	1.430	560	674	5.036	168	13,99
out/19	942	1.475	1.416	584	672	5.089	170	14,14
nov/19	949	1.480	1.407	592	638	5.066	169	14,07
dez/19	950	1.484	1.392	616	603	5.045	168	14,01
jan/20	950	1.494	1.391	612	606	5.053	168	14,04
fev/20	948	1.500	1.388	577	587	5.000	167	13,89
mar/20	943	1.486	1.388	584	565	4.966	166	13,79
abr/20	950	1.403	1.409	539	571	4.872	162	13,53
mai/20	963	1.384	1.432	528	591	4.898	163	13,61
jun/20	974	1.395	1.450	528	605	4.952	165	13,76
jul/20	982	1.351	1.451	419	616	4.819	161	13,39
ago/20	989	1.335	1.436	390	610	4.760	159	13,22
set/20	979	1.309	1.409	343	597	4.637	155	12,88
out/20	967	1.286	1.383	365	594	4.595	153	12,76
nov/20	948	1.259	1.349	287	564	4.407	147	12,24
dez/20	924	1.237	1.322	299	551	4.333	144	12,04
jan/21	917	1.199	1.287	350	553	4.306	144	11,96
fev/21	899	1.186	1.258	323	561	4.227	141	11,74
mar/21	882	1.201	1.242	298	539	4.162	139	11,56
abr/21	876	1.183	1.233	254	533	4.079	136	11,33
mai/21	864	1.175	1.237	270	544	4.090	136	11,36
jun/21	848	1.177	1.232	279	535	4.071	136	11,31
jul/21	841	1.153	1.225	259	551	4.029	134	11,19
ago/21	827	1.145	1.216	268	536	3.992	133	11,09
set/21	810	1.143	1.206	317	523	3.999	133	11,11
out/21	796	1.130	1.201	361	502	3.990	133	11,08
nov/21	781	1.138	1.193	192	489	3.793	126	10,54
dez/21	777	1.168	1.204	227	491	3.867	129	10,74
jan/22	784	1.159	1.192	252	440	3.827	128	10,63
fev/22	787	1.173	1.197	191	429	3.777	126	10,49
mar/22	799	1.149	1.208	183	395	3.734	124	10,37
abr/22	816	1.159	1.216	186	380	3.757	125	10,44
mai/22	829	1.159	1.230	186	382	3.786	126	10,52
jun/22	844	1.180	1.243	156	368	3.791	126	10,53
jul/22	859	1.202	1.263	138	368	3.830	128	10,64
ago/22	858	1.213	1.287	121	370	3.849	128	10,69
set/22	856	1.211	1.313	151	370	3.901	130	10,84
out/22	858	1.200	1.315	206	377	3.956	132	10,99
nov/22	851	1.212	1.312	158	414	3.947	132	10,96
dez/22	848	1.219	1.317	121	416	3.921	131	10,89
jan/23	857	1.221	1.314	133	434	3.959	132	11,00

Fonte: Elaborado pelo autor (2023).

Nota-se uma redução no tempo total do contencioso administrativo tributário ao longo dos anos, o que não impede, ainda assim, que se demore mais de uma década para que se tenha um desfecho final nessas demandas. Os dados são demonstrados no Gráfico 1.

Gráfico 1 — Tempo médio do contencioso administrativo tributário federal, de janeiro de 2019 a janeiro de 2023



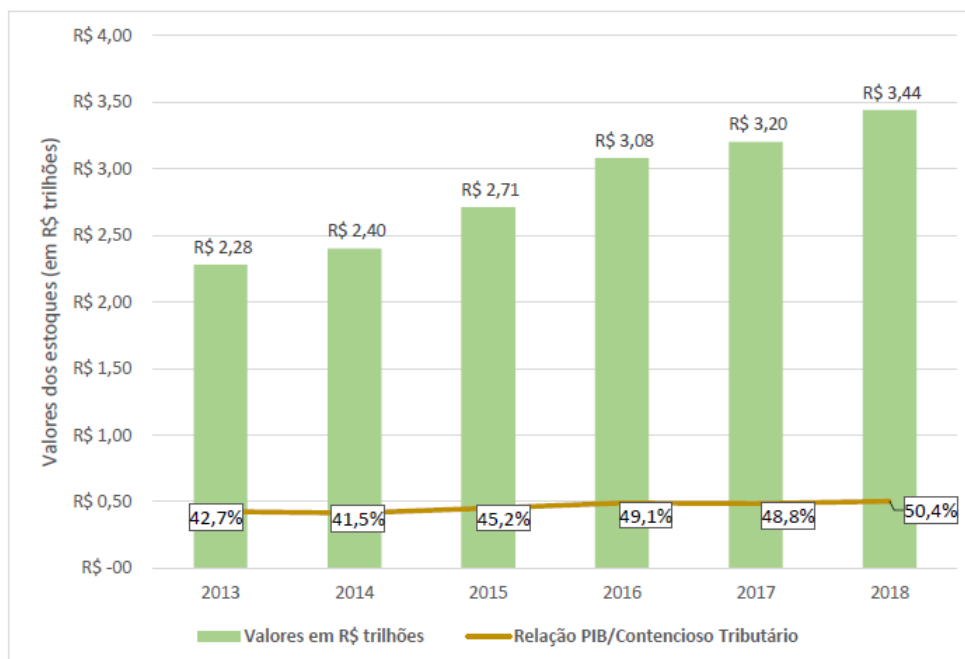
Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Em termos monetários, o valor em discussão na fase administrativa tributária é de 188,3 bilhões de reais, em dezembro de 2022, de acordo com levantamento realizado pelo Ministério da Economia (2023).²

De acordo com Serpa (2021), estudo que a Consultoria Ernest & Young fez para o Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial (ETCO) procurou medir o tamanho do contencioso tributário no Brasil. Em 2018, último ano analisado pelo estudo, os valores em litígios tributários judiciais e administrativos somavam impressionantes R\$ 3,44 tri (três trilhões e quatrocentos e quarenta bilhões de reais), o que correspondia a 50,4% do Produto Interno Bruto (PIB) naquele ano (Instituto Brasileiro de Ética Concorrencial, 2020, p. 10). Esse valor bastante expressivo teve um aumento considerável, quando comparado aos encontrados nos cinco anos anteriores, conforme se pode depreender da análise da Figura 17.

² RESULTADO DA ARRECADAÇÃO. **Ministério da Fazenda**, Brasília, 2024. Disponível em: <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/resultado-da-arrecadacao>. Acesso em: 29 abr. 2023.

Figura 17 — Evolução do estoque do contencioso tributário judicial e administrativo em valores e em porcentagem do PIB

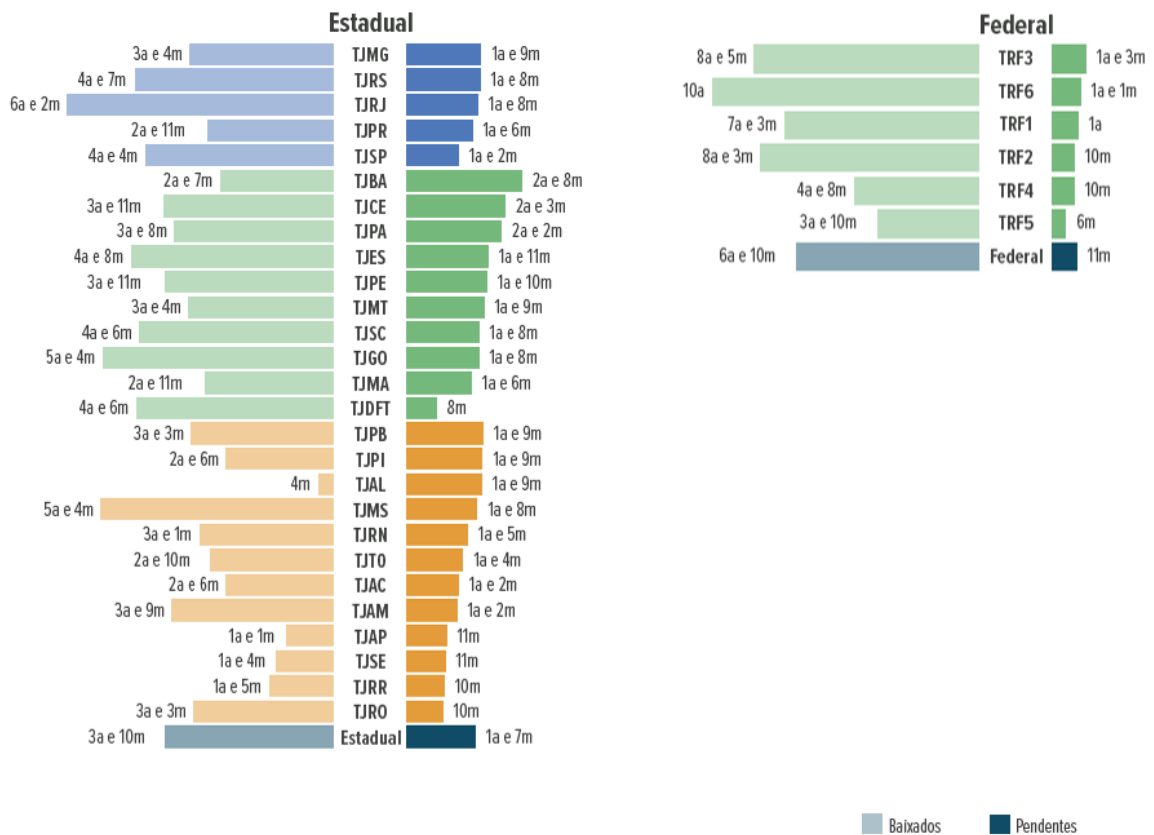


Fonte: Serpa (2021).

No âmbito do Poder Judiciário, de acordo com estudo realizado pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ (2023), é verificado que a fase de conhecimento, na qual o juiz tem de vencer a postulação das partes e a dilação probatória para chegar à sentença, é mais célere que a fase de execução, que não envolve atividade de cognição, mas somente de concretização do direito reconhecido na sentença ou no título extrajudicial.

Porém, de acordo com referido estudo do CNJ, esse tempo pode ser prejudicado pelas dificuldades na execução e constrição patrimonial que ocorre nessa fase. Há raras incidências de tempo médio na fase de execução superando o tempo da fase de conhecimento no primeiro grau, conforme Figura 18.

Figura 18 — Tempo médio da inicial até a sentença nas fases de execução e conhecimento, no primeiro grau, no âmbito das Justiças Estadual e Federal



Fonte: Conselho Nacional de Justiça (2023).

Os dados revelam que são necessários vários anos para que o jurisdicionado possa ter uma decisão em primeira instância, como, por exemplo, ocorre no Tribunal de Justiça de São Paulo – TJSP, em que o prazo médio é de 5 anos e 6 meses apenas em primeira instância.

Pode-se, assim, notar a alta taxa de litigiosidade existente no Brasil, tanto no âmbito administrativo quanto judicial, seguramente gerada pela complexidade das normas tributárias, sendo uma bandeira levantada pelas propostas apresentadas no âmbito da Reforma Tributária.

É o que se colhe do Parecer do Senador Eduardo Braga (MDB-AM), de 2023, ao relatar que os objetivos principais da PEC n.º 110, de 2019, são simplificar e modernizar o Sistema Tributário Nacional (STN), desonerar as exportações, eliminar a cumulatividade do sistema, reduzir a litigiosidade e combater a guerra fiscal, tudo isso sem alterar a carga tributária total.

Parecer do Deputado Aguinaldo Ribeiro (PP-PB), de 2023, apresentado no Plenário da Comissão Especial destinada a proferir Parecer à PEC n.º 45/2019, afirma que a disputa fiscal entre a Administração Pública e os contribuintes em torno do crédito tributário esbarra

atualmente em obstáculos que lhe garantem baixa eficiência, especialmente nos litígios originados da atuação do fisco, de modo que a missão da fazenda pública em recuperar valores inadimplidos é árdua e demanda a constante revisão da eficiência das políticas públicas repressoras da sonegação fiscal.

Segue, ainda, afirmando que o quadro atual é desalentador, estimando-se que o contencioso tributário brasileiro, nas três esferas federativas, tenha alcançado 5,44 trilhões de reais em 2019, o que corresponderia a 75% do PIB daquele ano. Apenas o contencioso tributário federal judicial, incluído o previdenciário, incrementou-se em 13,1% do ano de 2018 para 2019.

Estudo realizado conjuntamente pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ e pelo Insper (2022) aponta que indicadores como alta litigiosidade e percepção de insegurança do sistema tributário brasileiro têm grande potencial para causar distorções negativas na economia, na atração de investimentos e na segurança jurídica.

2.3.3 O princípio da segurança jurídica

O princípio da segurança jurídica não está previsto, de maneira específica, em nenhum dispositivo que lhe dê suporte físico. Nesse sentido, Knijnik (1995) menciona que a segurança jurídica, enquanto tal, permeia todo o texto constitucional, não estando aprisionada em sua inteireza por quaisquer de seus artigos ou declarações.

De acordo com Ávila (2014), a segurança jurídico-tributária pode ser entendida como uma norma-princípio que exige dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário a adoção de condutas que contribuam para a existência, em benefício dos contribuintes e, no seu ponto de vista, de elevado grau de confiabilidade e de calculabilidade normativas, tendo por base uma elevada cognoscibilidade do sistema jurídico, que favoreça a compreensão e o controle das estruturas argumentativas de construção das normas individuais e concretas, traduzindo-se, assim, como verdadeiro instrumento garantidor do respeito à capacidade dos contribuintes de, sem enganos e arbitrariedades, organizar de maneira digna e responsável o seu presente e estruturar o seu futuro.

Para Paulsen (2005), a questão da segurança jurídica se põe, principalmente, em face da sucessão de leis e de atos normativos, regradando diferentemente as mesmas matérias e tocando, pois, as expectativas, a confiança e os direitos já constituídos dos titulares de determinadas posições jurídicas.

O princípio da segurança jurídica se apresenta, no sistema jurídico brasileiro, como decorrência do princípio do Estado de Direito, restando concretizado em diversos dispositivos

constitucionais por meio, principalmente, da projeção de direitos e garantias fundamentais, dentre os quais as de índole tributária, foco do presente trabalho, referidas constitucionalmente como limitações ao poder de tributar, conforme Paulsen (2005).

Concretiza-se o princípio da segurança jurídica no Direito Tributário, sobretudo, de várias formas, de acordo com Borges (1997), ao discorrer sobre a pluralidade de aplicações da segurança jurídica em matéria tributária, destacando, então, que a segurança postula, para a sua efetividade, uma especificação, uma determinação dos critérios preservadores dela própria, no interior do ordenamento jurídico.

Torres (2005) destaca os seguintes princípios e subprincípios tributários como vinculados à segurança jurídica: Legalidade (superlegalidade, reserva da lei, primado da lei), tipicidade (tipicização, determinação do fato gerador, conformidade com o fato gerador), irretroatividade, proibição de analogia, anterioridade e anualidade, proteção da confiança do contribuinte (irrevisibilidade do lançamento, inalterabilidade do lançamento, irrevogabilidade das isenções onerosas).

A compreensão dos contornos do princípio da segurança jurídica em matéria tributária é deveras importante para o presente estudo, em que são analisados os efeitos das decisões judiciais do Supremo Tribunal Federal na contabilidade das empresas.

2.3.4 A prescrição do direito material e a prescrição intercorrente

O presente estudo utilizará a mesma nomenclatura de Santi (2020), em que será definido crédito e débito em função do sujeito Fisco presente nas relações jurídicas com o contribuinte, ou seja, crédito tributário será tratado como sendo o direito subjetivo do Fisco de receber prestação patrimonial; débito do Fisco, o dever jurídico do Fisco de devolver determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo (direito subjetivo do contribuinte).

A prescrição do direito material é causa extintiva legal do crédito tributário, conforme prevê o art. 156, inciso V, da Lei n.º 5.172/1966:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

II – a compensação;

III – a transação;

IV – remissão;

V – a prescrição e a decadência;

VI – a conversão de depósito em renda;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII – a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX – a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;
X – a decisão judicial passada em julgado.
XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei. (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001) (Vide Lei n.º 13.259, de 2016)
Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149 (Brasil, 1966).

Segundo Santi (2020), as normas gerais de direito tributário são sobrenormas, que dirigidas à União, Estados, Municípios e Distrito Federal, visam à realização das funções certeza e segurança do direito, estabelecendo a uniformidade do Sistema Tributário Nacional, em consonância com princípios e limites impostos pela Constituição Federal.

A prescrição do crédito tributário ocorre em cinco anos, conforme dispõe o caput do art. 174, da Lei n.º 5.172/1966:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp n.º 118, de 2005)
II – pelo protesto judicial;
III – por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
IV – por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor (Brasil, 1966).

Santi (2020) explica que no caput do art. 174, Lei n.º 5.172/1966, há de se entender constituição definitiva do crédito como o momento da constituição do ato-norma, seja aquele administrativo efetuado pelo agente público competente, seja o ato-norma editado pelo particular. Assim, em conformidade com o direito positivo, a constituição do ato normativo, que coincide com a constituição definitiva do crédito, será o marco inicial para contagem do prazo prescricional.

Segue, na mesma toada, conforme Santi (2020), de que só se há de falar de fato prescricional se houver a exigibilidade do crédito no decurso desses cinco anos. Nos casos em que houver suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional não será mais a data da constituição do crédito, mas a data do desaparecimento jurídico do obstáculo à exigibilidade. Nos casos em que houver suspensão da exigibilidade depois do vencimento do prazo para o pagamento, o prazo prescricional continuará sendo a data da constituição do crédito, mas será descontado o período de vigência do obstáculo à exigibilidade.

Santi (2020) compreende que há critérios para composição das regras jurídicas da prescrição do direito do Fisco, os quais foram sintetizados no seguinte quadro:

Quadro 3 — Critérios para composição das regras jurídicas da prescrição do direito do Fisco

primeiro critério	ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito pelo contribuinte sem pagamento antecipado
segundo critério	ocorrência ou não ocorrência da constituição do crédito mediante lançamento
terceiro critério	ocorrência ou não ocorrência da suspensão da exigibilidade antes do vencimento do prazo para pagamento do crédito tributário
quarto critério	ocorrência ou não ocorrência de reinício do prazo de prescrição anterior

Fonte: Elaborado pelo autor com base em Santi (2020).

Segue discorrendo que para obter as quatro primeiras regras que regulam a prescrição do direito do Fisco, são combinados os quatro critérios; a quinta regra baseia-se apenas no quarto critério. A sexta, que trata da prescrição do direito do Fisco ao crédito, baseia-se no decurso prescricional de todas as regras anteriores.

As seis regras jurídicas gerais e abstratas que disciplinam a prescrição do direito do Fisco, de acordo com Santi (2020), são: (i) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte, (ii) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade, (iii) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento, (iv) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e com suspensão da exigibilidade, (v) regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco e (vi) regra da prescrição do direito de crédito do Fisco.

Por sua vez, a prescrição intercorrente ocorre quando o Fisco age de forma proativa e diligente, de modo a ajuizar a competente execução fiscal dentro do prazo legal, consegue interromper o fluxo do prazo prescricional e, depois dessas providências, deixa o processo judicial sem dar os devidos andamentos a estes em prazo superior ao quinquênio legal.

Queiroz (2022) traz argumentos pertinentes acerca do prazo prescricional intercorrente:

Como a demanda executiva foi devidamente ajuizada e o prazo prescricional foi interrompido, não poderíamos pensar, em princípio, na aplicação da norma do artigo

174, que expressamente diz que a “ação para a cobrança” prescreve: se a ação foi devidamente ajuizada, se a Fazenda “agiu”, se o prazo foi interrompido, como aplicar uma norma que tem por pressuposto “a inércia no ajuizamento da ação executiva”? A possibilidade de eternização das execuções fiscais, apesar de amparada na interpretação literal do artigo 174 do Código Tributário Nacional, conjugada com o artigo 40, “caput” e § 3º, da Lei 6.830/1980, nunca foi aceita tranquilamente, pois gerava a incômoda sensação que estávamos diante de um direito imprescritível, como destacado por Renato Lopes Becho: Pelo que está escrito no caput do citado art. 40, reforçado pela afirmação, “a qualquer tempo”, constante no § 3º, temos que, pela letra da lei, não corre a chamada prescrição intercorrente, é dizer, aquela que pode surgir no curso do processo de execução. Por essa leitura, podemos construir uma norma jurídica a partir do texto da lei, vazada mais ou menos nos seguintes termos: a qualquer tempo, no curso de um processo de execução fiscal, a Fazenda Pública tem o direito de ver trazido aos autos o devedor e/ou seus bens, sem haver aí o risco da extinção de seu crédito. Isso permite que ela permaneça inerte, após o ajuizamento da demanda. A única preocupação que deve ter, no sentido temporal a que estamos nos referindo, é no exercício da ação, não no seu acompanhamento (Queiroz, 2022).

Na mesma linha, para Queiroz (2022), nem o Código Tributário Nacional nem a Lei 6.830/80 forneciam soluções seguras a respeito da definição da prescrição intercorrente. Coube, assim, à doutrina e à jurisprudência enfrentar a questão e buscar uma interpretação que pudesse ser mais lógica e justa.

A aplicação da prescrição intercorrente pressupõe a aplicação dos efeitos da norma da prescrição comum às situações de inércia após o ajuizamento da execução fiscal. Os mesmos pressupostos do artigo 174, seguindo esse racional, devem estar presentes na constituição do “fato prescricional” intercorrente.

O art. 40, da Lei 6.830/1980 – LEF, disciplina os contornos da prescrição intercorrente em matéria tributária:

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

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

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

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

§ 4º Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato (Incluído pela Lei n.º 11.051, de 2004).

§ 5º A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda (Incluído pela Lei n.º 11.960, de 2009) (Brasil, 1980).

Araujo (2011) diz que o artigo 40 da LEF não especifica qual o prazo prescricional que enseja a declaração da prescrição intercorrente exatamente porque este é o previsto no artigo 174.

Acerca do tema, Junior (2017) leciona no seguinte sentido:

No caso sub examine, o princípio da segurança jurídica, no tocante à prescrição, se suspende temporariamente para que a garantia do devido processo legal se cumpra. Mas, essa inibição da incidência do prazo prescricional só se justifica enquanto esteja sendo, de fato, praticado o processo legal, em sua marcha regular e necessária. Se o credor se valeu do processo para interromper a prescrição e depois o abandonou, permanecendo inerte diante de sua paralisação por tempo maior do que o estatuído em lei para o fenômeno da prescrição, não haverá de se beneficiar da regra de que a retomada do prazo extintivo só deveria se dar depois do encerramento da relação processual.

A forma como interpretar e calcular os marcos do prazo prescricional intercorrente foram submetidos à apreciação e julgamento do Superior Tribunal de Justiça, em sede de recursos repetitivos, sob a sistemática do artigo 1036 do CPC/2015. O Recurso Especial n.º 1.340.553/RS recebeu a seguinte ementa:

RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015 (ART. 543-C, DO CPC/1973). PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SISTEMÁTICA PARA A CONTAGEM DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE (PRESCRIÇÃO APÓS A PROPOSITURA DA AÇÃO) PREVISTA NO ART. 40 E PARÁGRAFOS DA LEI DE EXECUÇÃO FISCAL (LEI N. 6.830/80).
1. O espírito do art. 40, da Lei n. 6.830/80 é o de que nenhuma execução fiscal já ajuizada poderá permanecer eternamente nos escaninhos do Poder Judiciário ou da Procuradoria Fazendária encarregada da execução das respectivas dívidas fiscais.
2. Não havendo a citação de qualquer devedor por qualquer meio válido e/ou não sendo encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora (o que permitiria o fim da inércia processual), inicia-se automaticamente o procedimento previsto no art. 40 da Lei n. 6.830/80, e respectivo prazo, ao fim do qual restará prescrito o crédito fiscal. Esse o teor da Súmula n. 314/STJ: “Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente”.
3. Nem o Juiz e nem a Procuradoria da Fazenda Pública são os senhores do termo inicial do prazo de 1 (um) ano de suspensão previsto no caput, do art. 40, da LEF, somente a lei o é (ordena o art. 40: “[...] o juiz suspenderá [...]”). Não cabe ao Juiz ou à Procuradoria a escolha do melhor momento para o seu início. No primeiro momento em que constatada a não localização do devedor e/ou ausência de bens pelo oficial de justiça e intimada a Fazenda Pública, inicia-se automaticamente o prazo de suspensão, na forma do art. 40, caput, da LEF. Indiferente aqui, portanto, o fato de existir petição da Fazenda Pública requerendo a suspensão do feito por 30, 60, 90 ou 120 dias a fim de realizar diligências, sem pedir a suspensão do feito pelo art. 40, da LEF. Esses pedidos não encontram amparo fora do art. 40 da LEF que limita a suspensão a 1 (um) ano. Também indiferente o fato de que o Juiz, ao intimar a Fazenda Pública, não tenha expressamente feito menção à suspensão do art. 40, da LEF. O que importa para a aplicação da lei é que a Fazenda Pública tenha tomado ciência da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido e/ou da não localização do devedor. Isso é o suficiente para inaugurar o prazo, *ex lege*.

4. Teses julgadas para efeito dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973): 4.1.) O prazo de 1 (um) ano de suspensão do processo e do respectivo prazo prescricional previsto no art. 40, §§ 1º e 2º da Lei n. 6.830/80 – LEF tem início automaticamente na data da ciência da Fazenda Pública a respeito da não localização do devedor ou da inexistência de bens penhoráveis no endereço fornecido, havendo, sem prejuízo dessa contagem automática, o dever de o magistrado declarar ter ocorrido a suspensão da execução; 4.1.1.) Sem prejuízo do disposto no item 4.1., nos casos de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido antes da vigência da Lei Complementar n. 118/2005), depois da citação válida, ainda que editalícia, logo após a primeira tentativa infrutífera de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensão a execução.

4.1.2.) Sem prejuízo do disposto no item 4.1., em se tratando de execução fiscal para cobrança de dívida ativa de natureza tributária (cujo despacho ordenador da citação tenha sido proferido na vigência da Lei Complementar n. 118/2005) e de qualquer dívida ativa de natureza não tributária, logo após a primeira tentativa frustrada de citação do devedor ou de localização de bens penhoráveis, o Juiz declarará suspensão a execução.

4.2.) Havendo ou não petição da Fazenda Pública e havendo ou não pronunciamento judicial nesse sentido, findo o prazo de 1 (um) ano de suspensão inicia-se automaticamente o prazo prescricional aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) durante o qual o processo deveria estar arquivado sem baixa na distribuição, na forma do art. 40, §§ 2º, 3º e 4º da Lei n. 6.830/80 – LEF, findo o qual o Juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato;

4.3.) A efetiva constrição patrimonial e a efetiva citação (ainda que por edital) são aptas a interromper o curso da prescrição intercorrente, não bastando para tal o mero peticionamento em juízo, requerendo, v.g., a feitura da penhora sobre ativos financeiros ou sobre outros bens. Os requerimentos feitos pelo exequente, dentro da soma do prazo máximo de 1 (um) ano de suspensão mais o prazo de prescrição aplicável (de acordo com a natureza do crédito exequendo) deverão ser processados, ainda que para além da soma desses dois prazos, pois, citados (ainda que por edital) os devedores e penhorados os bens, a qualquer tempo – mesmo depois de escoados os referidos prazos –, considera-se interrompida a prescrição intercorrente, retroativamente, na data do protocolo da petição que requereu a providência frutífera.

4.4.) A Fazenda Pública, em sua primeira oportunidade de falar nos autos (art. 245 do CPC/73, correspondente ao art. 278 do CPC/2015), ao alegar nulidade pela falta de qualquer intimação dentro do procedimento do art. 40 da LEF, deverá demonstrar o prejuízo que sofreu (exceto a falta da intimação que constitui o termo inicial – 4.1., onde o prejuízo é presumido), por exemplo, deverá demonstrar a ocorrência de qualquer causa interruptiva ou suspensiva da prescrição.

4.5.) O magistrado, ao reconhecer a prescrição intercorrente, deverá fundamentar o ato judicial por meio da delimitação dos marcos legais que foram aplicados na contagem do respectivo prazo, inclusive quanto ao período em que a execução ficou suspensa.

5. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973) (Brasil, 2015).

As numerosas conclusões alcançadas pelo STJ no julgamento do Recurso Especial n.º 1.340.553/RS, sobre a prescrição intercorrente, ganham importante relevo ao ser analisado, mais adiante, sobre as possíveis hipóteses de prescrição do crédito tributário no caso específico e ora pesquisado: a CSLL.

2.3.5 A suspensão da exigibilidade do crédito tributário

De acordo com Vargas (2013), a exigibilidade do crédito tributário está relacionada à possibilidade de cobrança desse crédito pela autoridade administrativa, que somente surge após o vencimento do crédito tributário.

Já a suspensão nada mais é do que fato jurídico que tem como efeito paralisar o encadeamento de atos praticados pelo sujeito ativo, que fica proibido de provocar o próximo ato subsequente. Em outras palavras, a noção de suspensão está relacionada com a noção de tempo e procedimento.

Então, para que a autoridade administrativa possa cobrar o crédito tributário, é preciso que ela observe dois aspectos: (i) tempo e (ii) procedimento.

O tempo para exercício da cobrança judicial do crédito tributário está relacionado com o prazo prescricional. Tem-se então que isso diz respeito à forma que o sujeito ativo da obrigação tributária deve agir perante a norma de suspensão.

Em relação ao aspecto do procedimento da cobrança, Vargas (2013) diz que o tema se relaciona com a “vida” do crédito tributário.

Conrado (2012) explica que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário se trata de processo de obstaculização do processo de positivação do direito tributário, uma vez que impõe ação negativa ao Estado, uma verdadeira proibição de lançamento do crédito tributário.

As hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão previstas em seis incisos, no artigo 151, do Código Tributário Nacional:

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:
I - moratória;
II - o depósito do seu montante integral;
III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;
IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.
V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001)
VI - o parcelamento. (Incluído pela Lcp n.º 104, de 2001)
Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal, cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes (Brasil, 1966).

Embora não seja o objeto direto do presente estudo, compreender o fenômeno da suspensão da exigibilidade do crédito tributário é importante, na medida em que a presente pesquisa analisa o impacto do crédito tributário discutido no âmbito de processos judiciais e que eventualmente possam estar nessa condição suspensiva de exigibilidade.

2.4 Contabilidade e Direito Tributário: a água e o alimento

O corpo humano consegue ficar sem água e sem alimento, mas isso é por pouquíssimo tempo. Sem a ingestão adequada desses dois itens, o corpo falece rapidamente. É inevitável.

Assim também ocorre com a sociedade empresária que tangencia ou ignora os fatos que ocorrem na atividade econômica e que espraia efeitos para o campo das ciências contábil e do direito. As consequências podem ser nefastas, das mais indesejáveis possíveis, de modo a atingir múltiplos agentes.

2.4.1 Os julgamentos do Supremo Tribunal Federal – STF: ADI n.º 15 (2007) e Recursos Extraordinários 955.227 e 949.297 (2023)

Na década de 1990, empresas obtiveram no Poder Judiciário o direito de não pagar a CSLL, sob o fundamento de ser um tributo inconstitucional. Esses processos transitaram em julgado nesse período, de forma favorável a algumas empresas contribuintes.

Posteriormente, no ano de 2007, o STF alterou o entendimento, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI n.º 15, passando a entender que a CSLL é um tributo constitucional, ou seja, revertendo o entendimento firmado na década anterior. Julgou-se, assim, a questão de forma desfavorável às empresas contribuintes.

As empresas que já tinham obtido o direito transitado em julgado favorável na década de 1990, nada fizeram com relação à CSLL, ou seja, continuaram a não pagar esse tributo, uma vez que a Lei diz que a coisa julgada é imutável (art. 502, do CPC/2015).

No ano de 2023, porém, o STF julgou os Recursos Extraordinários 949.297 (Tema 881) e 955.227 (Tema 885)³, e considerou que uma decisão definitiva, a chamada “coisa julgada”, sobre tributos recolhidos de forma continuada, perde seus efeitos, caso a Corte se pronuncie em sentido contrário. Isso porque, de acordo com a legislação e a jurisprudência, uma decisão, mesmo transitada em julgado, produz os seus efeitos enquanto perdurar o quadro fático e jurídico que a justificou. Havendo alteração, os efeitos da decisão anterior podem deixar de se produzir.

³ ENTENDA A DECISÃO SOBRE “coisa julgada” na área tributária tomada pelo STF. **Supremo Tribunal Federal**, Brasília, DF, 10 fev. 2023. Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=502140&ori=1>>. Acesso em: 25 fev. 2024.

Acerca desse julgamento ocorrido no ano de 2023 (RE 955.227 e RE 949.297), relacionando-o com o julgamento realizado no ano de 2007 (ADI 15), o Ministro Roberto Barroso do STF fez o seguinte comentário⁴:

A insegurança jurídica não foi criada pela decisão do Supremo. A insegurança jurídica foi criada pela decisão de, mesmo depois da orientação do Supremo de que o tributo era devido, continuar a não pagá-lo ou a não provisionar. [...] A partir do momento em que o Supremo diz que o tributo é devido, quem não pagou ou provisionou fez uma aposta (Brasil, 2023).

De acordo com o Ministro Barroso, essas empresas deveriam ter pagado ou, ao menos, ter provisionado a CSLL a partir de 2007, ano em que o STF alterou a jurisprudência e entendeu pela constitucionalidade do tributo. Assim, as empresas que agiram de modo diverso, ou seja, não pagaram e não provisionaram, fizeram uma aposta.

Ferreira Neto (2023) adverte que se mostra imprecisa e inadequada a analogia da “aposta” feita pelo Ministro Barroso, pois acaba indevidamente imputando certo desleixo e desatenção ao jurisdicionado que, antes de 8 de fevereiro de 2023, era titular de coisa julgada formada de modo regular e hígido, o qual, porém, apenas agiu confiando que, até aquele momento, esse título judicial seria, tal como previsto em lei, imutável, indiscutível e irrecorrível.

Para Ferreira Neto (2023), se a coisa julgada individual não tinha mais tal *status* jurídico após de fevereiro de 2023, não se pode afirmar que, em período anterior a essa data, o seu portador deveria ter feito uma avaliação de risco, ponderando futuro contingente que levasse em conta um entendimento jurisdicional não só inédito, mas ainda não proferido (i.e., o decidido nas Repercussões Gerais n. 881 e n. 885) e que o obrigasse a provisionar ou depositar em juízo o montante equivalente aos tributos (e multas?) não recolhidos no passado, os quais, porém, seriam supostamente devidos, independentemente de qualquer lançamento e como se aquela anterior decisão transitada em julgada jamais tivesse existido.

Conforme foi decidido pelo STF nos Temas 881 e 885, a “coisa julgada” passou a ser relativizada, e nesse tocante, Ferreira Neto (2023) comenta que o respeito à coisa julgada, além de estar consagrado em mandamento constitucional expresso (CRFB, art. 5º, XXXVI), representa, com o direito adquirido e o ato jurídico perfeito, o mais inequívoco instrumento de concretização da segurança jurídica (Ávila, 2006), na medida em que tem o propósito de

⁴ <https://portal.stf.jus.br/noticias/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=502140&ori=1>.

garantir previsibilidade ao conteúdo de relações jurídicas que se encontravam, inicialmente, em posição conflituosa, mas que vieram a ser apaziguadas e estabilizadas por força de decisão judicial definitiva, consolidando, assim, as expectativas legítimas que deverão ser observadas não apenas pelos envolvidos, mas por toda a sociedade (Oliveira, 2015).

Ao tecer críticas às conclusões alcançadas pelo STF, Ferreira Neto (2023) ressalta que o foco da discussão não mirou apenas no “quando” uma coisa julgada dita “inconstitucional” perderá seus efeitos, mas especificamente no “quem” e no “como” isso passará a ser manejado em nosso sistema jurisdicional.

Conforme Ferreira Neto (2023), no sentido de ser inegável que a solução sugerida para esse complexo problema acaba garantindo (ou reestabelecendo) um padrão mais rigoroso de tratamento uniforme de todos perante a interpretação constitucional “definitiva” a ser fixada por um Tribunal Superior. Adotando-se essa linha de raciocínio, essa mudança sistêmica dar-se-ia a um custo jurídico suportável e, aparentemente, menor, o qual exige cortar-se pela raiz todo mal causado pela incoerência decisória e assimetria sistêmica gerada por decisões individuais que, não obstante transitadas em julgado, não se moldam àquele parâmetro judicial hierarquicamente superior surgido depois.

Diante desse cenário, Figueiredo (2023) observa que, dados os contornos do caso julgado pelo STF, e considerando a tese fixada pelo Tribunal, concluiu-se que a União estaria autorizada a exigir os valores não recolhidos desde 2007, ou seja, poderia cobrar, agora, a CSLL devida no exercício 2007 e nos subsequentes.

A flexibilização ou relativização da coisa julgada, oriunda do julgamento do STF nos Temas 881 e 885, não trouxe uma definição precisa a partir de quando os contribuintes poderão ser cobrados, notadamente acerca da CSLL.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN (2023), ao tratar do assunto, esclarece que a Administração Tributária já realizou as cobranças devidas ao longo da última década, e que em regra, contribuintes que estão sem pagar tributos já foram informados sobre a necessidade de pagamento e, eventualmente, se não fizeram, já sofreram a devida autuação.

Ainda, de acordo com a PGFN (2023), será necessário analisar a situação específica de cada contribuinte, pois as situações são as mais diversas: eles podem ter tutelas provisórias a seu favor, podem ter efetuado depósitos judiciais ou ainda garantia de penhoras, entre outras situações. Muitas empresas certamente provisionaram valores e fizeram Nota Relevante ao mercado, informando aos acionistas que não pagavam um tributo que a Administração

Tributária entendia devido. É necessário examinar cada situação concreta para se verificar os valores que, de fato, são devidos pelas empresas.

2.4.2 CPC 25 e as diretrizes definidas pelo Supremo Tribunal Federal: erros e desacertos

Até o ano de 2023, data em que foi realizado o julgamento do STF, nos autos dos recursos extraordinários 949.297 e 955.227, o CPC 25 era aplicado pelas empresas na hipótese de ser ajuizada uma ação rescisória pelo Fisco contra o contribuinte, até que então sobreviesse uma decisão final nessa específica ação.

Acerca da ação rescisória, o Ministro Gilmar Mendes (2023), ao julgar referidos recursos extraordinários, consignou o seguinte entendimento

De outro lado, caso o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, ao interpretar lei ou ato normativo que tenha baseado sentença ou acórdão transitado em julgado em contrariedade àquele entendimento, sobrevenha em momento posterior à formação da coisa julgada, a ferramenta disposta na legislação processual é a ação rescisória (§8º do art. 535 do CPC). Tal mecanismo visa a rescindir o julgado transitado em julgado em contrariedade com o entendimento do STF, incidindo retroativamente sobre fatos pretéritos e seus efeitos, eis que o juízo rescisório equivale ao rejuízo da demanda originária, com eficácia retroativa.

Scaff (2023) discorre que decisões transitadas em julgado podem ser desfeitas por meio desse tipo de ação, denominada rescisória (art. 966 do CPC/2015), cujos requisitos têm por pressupostos a existência de irregularidades, devendo ser interpostas no prazo de dois anos, “contados do trânsito em julgado da última decisão proferida no processo” (art. 975 do CPC/2015).

Scaff (2023) explica que, em 2007, o STF julgou a ADI n. 15, declarando que a exigência de CSLL era constitucional. Tal decisão, por ter sido proferida em controle concentrado, produz “eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal”, conforme determina a Constituição Federal (art. 102, § 2º).

Scaff (2023) lembra que os contribuintes amparados pela coisa julgada ocorrida em 1992 não estavam obrigados a pagar a CSLL, e que a exigência de interposição de ação rescisória, ou ação equivalente, era um requisito estabelecido pelo próprio STF.

Vale dizer, a partir do ano de 2023, ou seja, após o julgamento do STF (RE 955.227 e RE 949.297), o CPC 25 deixa de ser aplicado pelas empresas no cenário de uma ação rescisória pelo Fisco, pois essa ação judicial passa a ser desnecessária para que o Fisco passe a cobrar novamente o tributo (Brasil, 2023).

A corroborar com essa afirmação, colhe-se este entendimento do voto do Ministro Gilmar Mendes (2023) do Supremo Tribunal Federal, ao julgar os recursos extraordinários 949.297 e 955.227, quando expressamente determina ser desnecessário o ajuizamento de ação rescisória por parte do Fisco, a partir de então:

Todavia, “a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado” está na ressalva da ementa do julgado e também do voto do saudoso relator, de sorte que a única interpretação possível dessa sinalização é de que se tem como dispensável o ajuizamento de ação rescisória, operando-se, no plano executivo ou instrumental, a suspensão da exigibilidade dos efeitos futuros de atos pretéritos, envolvendo as decisões judiciais transitadas em julgado, nas quais a norma em questão tenha sido aplicada de forma contrária ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal. [...] Esmiuçando esse raciocínio: a superveniência da interpretação conferida da Corte Suprema, por representar modificação do cenário jurídico, ocasiona a imediata cessação da eficácia executiva sobre as parcelas futuras porventura devidas advindas de título executivo judicial, envolvendo relação jurídica de trato sucessivo, sendo desnecessário ajuizamento de ação rescisória ou alegação de inexigibilidade de título executivo judicial para fins de cessação do comando transitado em julgado, a partir daquele marco fixado pelo STF (Brasil, 2023).

Scaff (2023) ressalta que o STF, ao mencionar que serão interrompidos “automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado”, passou-se a ser desnecessária a interposição de recursos ou ação rescisória para desfazer a coisa julgada, o que afasta qualquer limite temporal. Privilegia-se o Princípio da Isonomia, no seu aspecto da concorrência nos mercados, implementando o efeito econômico neutro à incidência tributária, mesmo que este tenha sido amparado por uma coisa julgada, que concedia direitos a quem a detivesse.

Ao tratar dos efeitos decorrentes do julgamento do STF nos Temas 881 e 885, Pandolfo (2023) discorre que a ação rescisória, nesses contextos, teria pouca ou nenhuma utilidade. Não poderia alterar o passado, exigindo retroativamente o tributo, e seria dispensável para o futuro, tendo em vista os efeitos erga omnes e vinculantes das decisões proferidas no controle concentrado.

Sob o ponto de vista contábil, a tarefa de analisar e aplicar adequadamente a norma contábil CPC 25 em um cenário jurídico como esse que ora se analisa é missão deveras complexa, guardando significativo grau de subjetividade no aplicador da norma contábil a cada caso concreto, uma vez que cada ação judicial tributária (direito processual) e cada tributo (direito material) discutido pelas empresas pode comportar diferentes nuanças.

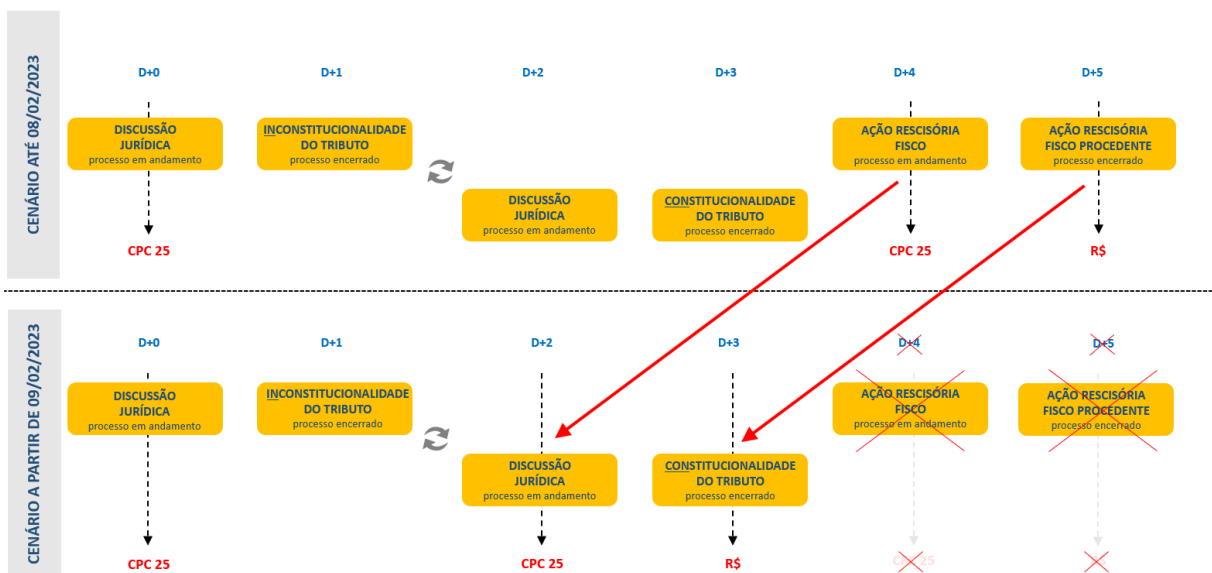
De acordo com Stopiglia (2014), muito se tem discutido acerca do conceito jurídico e contábil do termo “provisão” vis-à-vis o conceito de “obrigação legal”, também denominado

de “contas a pagar” e, ainda, “passivo contingente”, com o objetivo de determinar não somente o momento do reconhecimento contábil (ou não), como também os efeitos de dedutibilidade dos tributos incidentes sobre o lucro em razão, inclusive, de disposições legais.

Considerando os entendimentos firmados pelos Ministros do STF, quando do julgamento dos temas de repercussão geral 881/STF e 885/STF, é possível constatar que o CPC 25 passa a ser aplicado em momento anterior – desconsiderando-se a hipótese de ação rescisória –, quando o STF reverteu o seu posicionamento, que antes era favorável ao contribuinte, e depois passou a ser desfavorável ao contribuinte.

A Figura 19, na sequência, contribui para esse entendimento.

Figura 19 — Interpretação e aplicação do CPC 25, antes e após o julgamento do STF no ano de 2023: Recursos Extraordinários 949.297 (Tema 881) e 955.227 (Tema 885)



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

D+0 da Figura 19 representa o momento em que o contribuinte tem ação judicial individual ajuizada e em andamento, ou seja, ainda não finalizada. É a ação proposta em controle difuso de constitucionalidade.

D+1 da Figura 19 representa o momento em que finalizada a ação judicial individual do contribuinte, é julgada procedente. Vale dizer, encerrada de forma favorável (controle difuso).

D+2 da Figura 19 representa o momento em que ajuizada ação em sede de controle concentrado de constitucionalidade, ou então afetação de recurso extraordinário com repercussão geral, em andamento, portanto, não finalizados.

D+3 da Figura 19 representa o momento em que finalizada a ação judicial de controle concentrado de constitucionalidade, ou então o recurso extraordinário com repercussão geral, encerrados de forma desfavorável ao contribuinte.

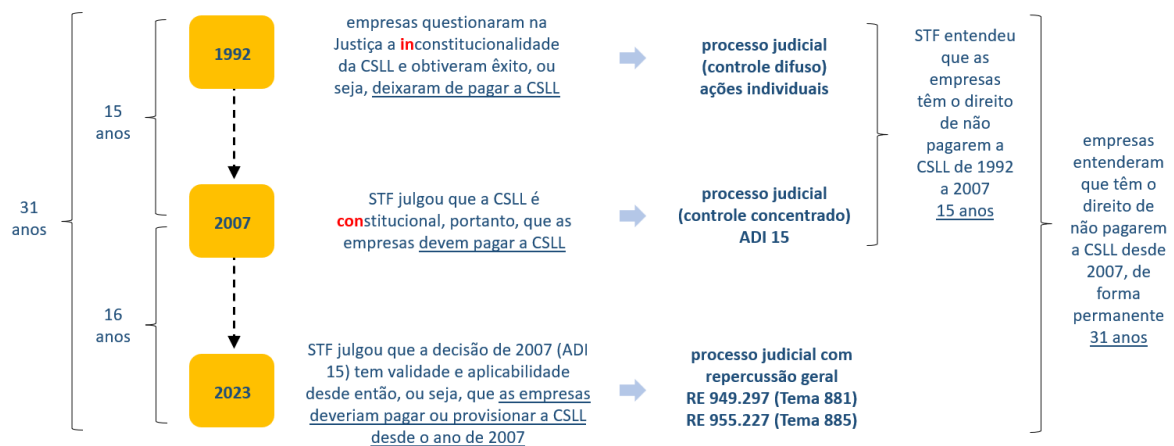
D+4 da Figura 19 representa o momento em que ajuizada ação rescisória pelo Fisco, ainda não finalizada.

D+5 da Figura 19 representa o momento em que finalizada a ação rescisória proposta pelo Fisco, julgada procedente, ou seja, de forma desfavorável ao contribuinte.

Nota-se, portanto, ocorrer um deslocamento temporal na aplicação do CPC 25 em demandas judiciais de natureza tributária, ocasionado pelo julgamento do STF no ano de 2023, nos Recursos Extraordinários 949.297 e 955.227, de “D+4”, hipótese em que se considerava o ajuizamento de uma ação rescisória por parte do Fisco, para “D+2”, quando ajuizada ação em controle concentrado, ou então afetação de recurso extraordinário em repercussão geral, em que se discutia a (in)constitucionalidade do tributo.

A Figura 20 demonstra a cronologia dos mencionados realizados pelo Supremo Tribunal Federal acerca do tema ora pesquisado.

Figura 20 — Cronologia dos julgamentos do STF sobre a CSLL e a “coisa julgada”



Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

O voto do Ministro Gilmar Mendes (2023), proferido nos recursos extraordinários em análise, confere todas as balizas que resultaram na confecção da Figura 19, ao assim discorrer em sua decisão:

Seguindo esse raciocínio exemplificativo, a partir daquela decisão Plenária do STF, julgada em setembro de 2008, ocorreu a cessação da ultratividade executiva das decisões judiciais transitadas em julgado que tenham se amparado em interpretação de norma jurídica de forma contrária ao posicionamento da Suprema Corte, independentemente de ação rescisória ou de qualquer outro meio processual, por se tratar de relação jurídica continuada, diante da cláusula *rebus sic stantibus*. Frise-se que a necessidade de ajuizamento de outra demanda não teria qualquer utilidade, tendo em vista não haver o que se debater: deve-se aplicar o entendimento do STF, seja em controle difuso ou concentrado, independentemente de ter sido, naquele caso, firmado com ou sem repercussão geral.

Na mesma toada, o voto do Ministro Luiz Fux (2023) traz luz à forte guinada relacionada ao CPC 25 e exposta esquematicamente na Figura 19:

Para os casos em julgamento, a solução a ser dada se mostra diversa entre eles, considerando que as duas situações fáticas são distintas: uma, em que se pleiteia a modificação na coisa julgada, independentemente da rescisória, em vista da decisão tomada em ADI pela Suprema Corte, hipótese em que procede a possibilidade de cobrança pelo Fisco.

Segue o Ministro Luiz Fux (2023), para concluir de forma expressa acerca da desnecessidade de ajuizamento de ação rescisória pelo Fisco, a partir do julgamento dos Recursos Extraordinários 949.297 e 955.227:

42. Na esteira do que argumentado por todos os votos proferidos no Plenário Virtual e do escólio doutrinário do saudoso Ministro Teori Zavascki, assim como embasado em leitura a *contrario sensu* do que assentado previamente no Tema n.º 733 do ementário da repercussão geral, concluo que a execução de efeitos futuros da sentença transitada em julgado proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado, com juízo de constitucionalidade divergente ao feito posteriormente pelo Tribunal Pleno desta Corte em sede de repercussão geral ou de controle abstrato, dispensa o manejo de ação rescisória. [...] 46. Sendo assim, à luz desses fundamentos, não me restam dúvidas sobre a dispensabilidade da ação rescisória para fazer cessar a eficácia temporal da coisa julgada no caso dos autos.

Para Ferreira Neto (2023), o quadro que foi desenhado pelo STF e as incertezas que daí decorrem, uma vez que, diante dessa reformatação nas características essenciais do instituto da coisa julgada, um efeito colateral indesejado mostra-se plausível de ocorrer no que se refere à atitude daquele que restou vencido em processo *inter partes* já encerrado, especialmente quando esse tem plena consciência de que ainda não surgiu uma decisão vinculante do STF sobre aquela matéria.

Segundo Ferreira Neto (2023), cabe questionar se, durante esse intervalo de tempo, não haverá uma propensão natural ao inconformismo no respeito a tais coisas julgadas mutáveis e passíveis de futura desconstituição automática. Isso porque aquele que deveria se submeter aos

efeitos de uma coisa julgada material, saberá, em verdade, que essa não precisa ser levada a sério, estritamente falando, pois a questão jurídica em disputa ainda depende de uma última manifestação do Poder Judiciário sobre aquele mesmo tema.

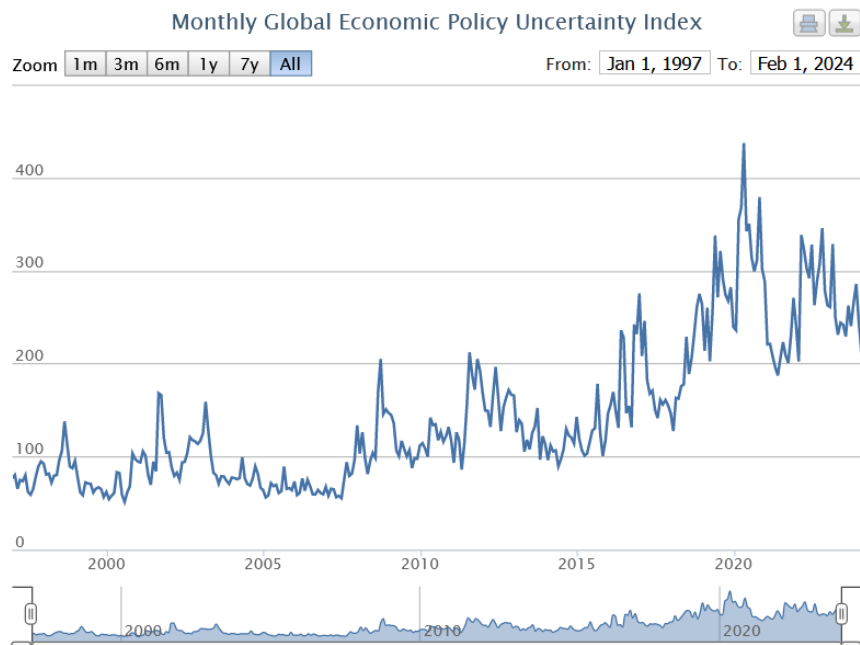
O cenário de incerteza criado pelo STF é descrito por Ferreira Neto (2023), no sentido de que dessa repaginação conceitual do instituto da coisa julgada, ela passará a se localizar dentro de uma espécie de “limbo jurídico”, em que os seus efeitos típicos mais relevantes perdem toda a sua importância enquanto não for produzida a única coisa julgada que, em realidade, deverá importar, qual seja a decisão final vinculante a ser produzida, em algum momento de um futuro indeterminado, pelo Supremo Tribunal Federal.

Ferreira Neto (2023) finaliza criticando o posicionamento adotado pelo STF nos Temas 881 e 885, que, como se vê, portanto, ao menos em um sentido importante (o semântico), a coisa julgada acabou, de fato, recebendo um golpe mortal por parte da nossa Suprema Corte.

Estudo realizado conjuntamente pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ e pelo Insper (2022), utilizando o índice *Economic Policy Uncertainty* (Baker, 2020), realizado por pesquisadores das Universidades Northwestern, Stanford e de Chicago, constatou que a incerteza no âmbito tributário afeta significativa e negativamente a geração de empregos e investimentos, e que entre os dados analisados pelos pesquisadores, a incerteza foi inferida a partir de valores de provisões tributárias nos países pesquisados, dentre eles, o Brasil.

Baker (2024), em *Economic Policy Uncertainty*, consolida os dados globais do período de 1/1/1997 a 1/2/2024, conforme Figura 21:

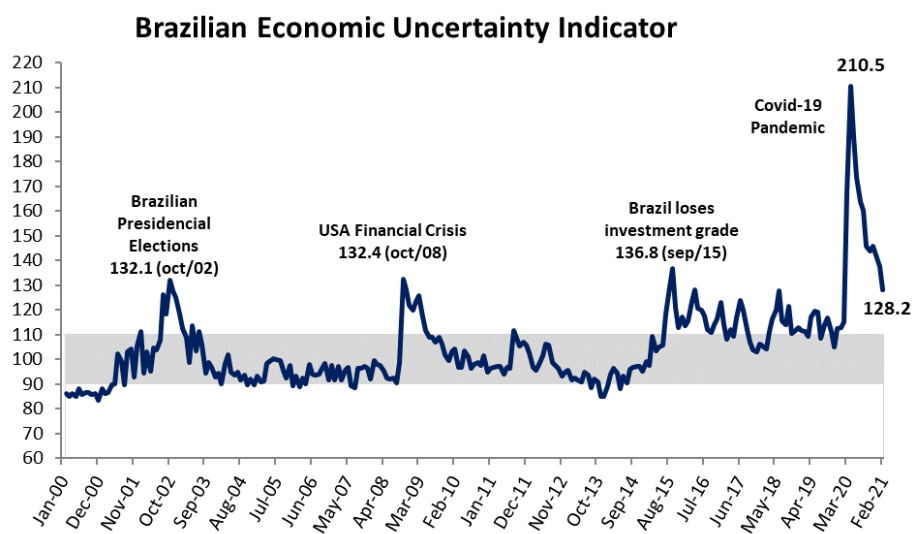
Figura 21 — Índice de incerteza da política econômica global



Fonte: Economic Policy Uncertainty (2024).

Também é analisado por Baker (2024) o cenário brasileiro no período de 1 de janeiro 2000 a 1 de fevereiro de 2021.

Figura 22 — Indicador de incerteza econômica no Brasil



Fonte: Economic Policy Uncertainty (2024).

O estudo conjunto do CNJ e Insper (2022) ressalta que indicadores como alta litigiosidade e percepção de insegurança do sistema tributário brasileiro têm grande potencial para causar distorções negativas na economia, na atração de investimentos e na segurança jurídica, citando, a título de exemplo, o relatório “Tax uncertainty: economic evidence and policy responses”, publicado pela Comissão Europeia, em 2017, em que são mencionados diversos estudos econômicos que, com base em evidências empíricas, apontam a incerteza no ambiente tributário como um fator relevante de interferência negativa no desenvolvimento econômico de países (European Commission, 2017).

Martins (2015) assevera que nem mesmo a ditadura nazista ousou desrespeitar a coisa julgada e, conseqüentemente, não há como compreender e aceitar que, no Brasil, em pleno Estado Democrático de Direito, se utilize da relativização da coisa julgada como um sistema aberto.

3 METODOLOGIA

3.1 Classificação da pesquisa

Prodanov e Freitas (2013) afirmam que a pesquisa será descritiva, quando o pesquisador registrar e descrever os fatos observados sem interferir neles. O objetivo deste método é descrever as características de determinada população ou fenômeno ou estabelecer relações entre variáveis:

Tal pesquisa observa, registra, analisa e ordena dados, sem manipulá-los, isto é, sem interferência do pesquisador. Procura descobrir a frequência com que um fato ocorre, sua natureza, suas características, causas, relações com outros fatos.[...].

Para elucidar o conceito deste método de pesquisa, Prodanov e Freitas (2013) comparam-no com outros métodos:

A diferença entre a pesquisa experimental e a pesquisa descritiva é que esta procura classificar, explicar e interpretar fatos que ocorrem, enquanto a pesquisa experimental pretende demonstrar o modo ou as causas pelas quais um fato é produzido. [...] As pesquisas descritivas são, juntamente com as pesquisas exploratórias, as que habitualmente realizam os pesquisadores sociais preocupados com a atuação prática. Em sua forma mais simples, as pesquisas descritivas aproximam-se das exploratórias, quando proporcionam uma nova visão do problema. Em outros casos, quando ultrapassam a identificação das relações entre as variáveis, procurando estabelecer a natureza dessas relações, aproximam-se das pesquisas explicativas.

Diante desse contexto, a pesquisa que ora se apresenta é classificada como uma Pesquisa descritivo-exploratória, na medida em que busca constatar se o CPC 25 apresenta critérios efetivamente objetivos, ou não, para contabilizações de provisões e contingências, por meio da classificação, explicação e interpretação do comportamento das empresas no que tange à classificação de provisões e contingência, com base na mensuração de risco de ações de inconstitucionalidade da CSLL, pautada em uma análise criteriosa do Pronunciamento Técnico CPC 25.

4 ANÁLISE

O comentário do Ministro Roberto Barroso, que traduz o entendimento do STF no julgado do ano de 2023 (RE 955.227 e RE 949.297), revela que as empresas deveriam, ao menos, ter realizado o provisionamento dos valores de CSLL, após o julgamento ocorrido no ano de 2007 pelo STF (ADI 15), quando então o Tribunal reverteu o entendimento e passou a entender pela constitucionalidade do tributo (Brasil, 2023).

De acordo com Maurer (2023), esse tema tem gerado um intenso debate entre os especialistas em razão do potencial impacto financeiro que deverá ser suportado pelos contribuintes, especialmente aqueles que, a partir dessa decisão, serão cobrados por valores desde 2007, momento em que o STF julgou constitucional a cobrança da CSLL.

Para a identificação de empresas que, em algum momento do passado, tenham discutido judicialmente o tema e obtido decisão favorável com relação à inconstitucionalidade da CSLL, foi utilizado o seguinte método no presente trabalho:

1. Pesquisa com o portal eletrônico Relações com Investidores da companhia GPA;
2. Análise do repertório de jurisprudência do CARF⁵, com a finalidade de identificar litígios tributários em andamento ou já encerrados, que guardem pertinência com o tema inconstitucionalidade da CSLL;
 - 2.1 Foram utilizados os seguintes parâmetros de pesquisa no *site* do CARF:
 - Mês/Ano do Acórdão: “04/2018 a 04/2023”
 - Ementa: “csll coisa julgada”
 - 2.2 A busca retornou resultado com 40 acórdãos localizados;
 - 2.3. Após a análise individual de cada um dos acórdãos, foram desprezados da amostra 27 acórdãos, pois tratam de matéria diversa da analisada no presente trabalho. Assim, foi verificado que 13 acórdãos tratam especificamente do assunto abordado na pesquisa. Dentre estes, apenas dois têm como empresa autuada companhia de capital aberto, sendo os 11 acórdãos restantes de empresas de capital fechado;

⁵ <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 21 abr. 2023.

3. Da amostra de 12 empresas, sendo no total 15 casos analisados, foi identificado que as empresas têm decisão judicial favorável transitada em julgado, relativamente à inconstitucionalidade da CSLL, entre os anos de 1991 e 1993;
4. No ano de 2007, o STF julgou a constitucionalidade da CSLL, ou seja, reverteu o posicionamento anterior, e a partir desse ano passou a reconhecer que as empresas deveriam pagar referido tributo;
5. Dos 15 casos analisados, verificou-se que cinco deles se referem a período anterior ao julgamento do STF no ano de 2007, representando 61,73% do valor total discutido. Tratando-se de autuações que discutem períodos anteriores a 2007, para a presente pesquisa, esses casos foram classificados na presente pesquisa com risco “baixo” de manutenção da cobrança tributária;
6. Dos 15 casos analisados, há outros nove casos analisados que se referem a período posterior ao julgamento do STF no ano de 2007, representando 38,63% do valor total discutido. Tratando-se de autuações que discutem períodos posteriores a 2007, para a presente pesquisa, esses casos foram classificados com risco “alto” de manutenção da cobrança tributária;
7. Pelo fato de que, dentre as 12 empresas analisadas, apenas duas delas serem de capital aberto, afetou-se significativamente a obtenção e análise dos dados na presente pesquisa, uma vez que apenas as informações das companhias abertas se encontram disponíveis ao público.

A consolidação dos dados obtidos consta na Tabela 4:

Tabela 4 — Empresas atuadas pelo Fisco Federal e que discutem a coisa julgada tributária, referente à inconstitucionalidade da CSLL

#	empresa	capital	origem dos dados	processo	ano do trânsito em julgado [A]	ano da validação da CSLL pelo STF [B]	período autuado [C]	valor em discussão		risco de manutenção da cobrança (nota 1)	
								R\$	%	alto	baixo
1	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO	aberto	FATO RELEVANTE	<i>nota 2</i>	1992	2007	2018-2022	R\$ 290.000.000,00	11,31%	11,31%	-
-	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO	aberto	CARF	19515.001331/2010-75	1992	2007	2007	R\$ 48.023.925,52	1,87%	1,87%	-
-	COMPANHIA BRASILEIRA DE DISTRIBUIÇÃO	aberto	CARF	13808.000118/99-25	1992	2007	1996-1997	R\$ 42.023.566,59	1,64%	-	1,64%
2	PARANAPANEMA S.A.	aberto	RELEASE 4T22	<i>nota 3</i>		2007	2018-2022	R\$ 556.500.000,00	21,70%	21,70%	-
3	SAMARCO MINERAÇÃO S/A	fechado	CARF	10680.721852/2011-47	1993	2007	2007-2008	R\$ 670.272.982,25	26,14%	26,14%	-
-	SAMARCO MINERAÇÃO S/A	fechado	CARF	15504.015166/2009-73	1993	2007	2004-2006	R\$ 840.277.299,79	32,77%	-	32,77%
4	CONSÓRCIO NACIONAL VOLKSWAGEN LTDA	fechado	CARF	19515.000797/200413	1993	2007	1999-2003	<i>nota 4</i>	<i>nota 4</i>	-	-
5	RIMA INDUSTRIAL S/A	fechado	CARF	10670.002503/2009-27	1991	2007	2004	R\$ 20.589.449,64	0,80%	-	0,80%
6	CIFRA S/A CRÉDITO, FINANC. E INVEST.	fechado	CARF	16327.721346/201325	1992	2007	2009	R\$ 8.962.076,84	0,35%	0,35%	-
7	RB COMÉRCIO E INDÚSTRIA LTDA	fechado	CARF	10380.002578/200710	1992	2007	2003-2004	R\$ 318.544,55	0,01%	-	0,01%
8	NESLIP S.A.	fechado	CARF	19515.005605/2008-81	1992	2007	2004	R\$ 47.226.772,65	1,84%	-	1,84%
9	OPP QUÍMICA S/A	fechado	CARF	13504.000071/2001-72	1992	2007	1996-2000	R\$ 24.647.408,57	0,96%	-	0,96%
10	PERNOD RICARD BRASIL IND. E COM. LTDA.	fechado	CARF	13401.000487/2006-53	1993	2007	1997-2004	R\$ 14.163.078,66	0,55%	-	0,55%
11	COMPANHIA DE SEGUROS MINAS-BRASIL	fechado	CARF	10680.014208/2008-13	1992	2007	2004-2005	R\$ 850.591,13	0,03%	-	0,03%
12	NACIONAL INVEST. PARTICIPAÇÕES LTDA.	fechado	CARF	10380.011458/2007-03	1992	2007	2005	R\$ 426.771,20	0,02%	-	0,02%
total								R\$ 2.564.282.467,39	100,00%	61,37%	38,63%

nota 1: se o período autuado "[C]" for posterior ao ano da validação da CSLL pelo STF "[B]", o risco de manutenção da cobrança foi classificado como "alto".

nota 2: fato relevante divulgado pela empresa, na data 09/02/2023.

nota 3: release divulgado pela empresa acerca do tema inconstitucionalidade da CSLL, na data de 20/03/2023.

nota 4: foram analisados todos os quatro acórdãos do CARF proferidos neste processo, e em nenhum deles consta o valor do auto de infração.

Fonte: Elaborado pelo autor (2024).

Dos dados que estavam disponíveis das duas empresas analisadas, verifica-se que ambas não provisionaram valores a título de CSLL, entre a data do trânsito em julgado favorável de suas ações judiciais individuais e o ano de 2023, quando então julgado pelo STF os Recursos Extraordinários 949.297 (Tema 881) e 955.227 (Tema 885), que trataram dos limites da coisa julgada em matéria tributária.

Portanto, de acordo com o entendimento firmado pelo STF, essas empresas agiram de forma errada, pois deveriam ter provisionado os valores não recolhidos a título de CSLL desde o ano de 2007, quando julgada pelo STF a constitucionalidade da CSLL, na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI n.º 15.

Portanto, verifica que houve mudança de comportamento com relação à aplicação da norma contábil CPC 25, após o julgamento do STF nos Recursos Extraordinários 949.297 (Tema 881) e 955.227 (Tema 885), uma vez que as empresas devem passar a acompanhar de forma constante, com os seus assessores jurídicos, eventual mudança de cenário jurisprudencial que possa implicar na desconstituição de um direito individual adquirido e transitado em julgado em matéria tributária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar os Recursos Extraordinários 949.297 (Tema 881) e 955.227 (Tema 885), no ano de 2023, trouxe importantes diretrizes a serem observadas por empresas litigantes e aplicadores da norma contábil CPC 25. É a sinergia do Direito e da Contabilidade em sua essência.

As sociedades empresárias que litigam em juízo em legítima busca pelos seus direitos em matéria tributária, a partir deste marco histórico fixado pelo STF no ano de 2023 (Temas 881 e 885), não poderão mais se confortarem com o trânsito em julgado favorável de suas ações judiciais tributárias individuais. Decorrencia da recente flexibilização ou relativização da coisa julgada, oriunda do julgamento do STF nos Temas 881 e 885.

Isso porque, identificada posterior propositura de ação em sede de controle concentrado de constitucionalidade de determinado tributo, ou então afetação de recurso extraordinário com repercussão geral sobre a matéria, estas mesmas empresas litigantes e os aplicadores da norma contábil CPC 25 deverão passar a acompanhar atentamente os desdobramentos do novel processo judicial com eficácia geral e efeito vinculante, sobretudo, para fins de reavaliar a necessidade, ou não, do reconhecimento de provisão ou de passivo contingente, referente a valores até então não recolhidos por força de anterior decisão judicial individual favorável e transitada em julgado.

O alerta foi dado pelo STF (2023) às empresas contribuintes: a coisa julgada não pode servir como salvo-conduto inalterável a fim de ser oponível eternamente pelo jurisdicionado somente porque lhe é favorável. Alterado o contexto fático e/ou jurídico, com o pronunciamento deste Tribunal em repercussão geral ou em controle concentrado, os efeitos das decisões transitadas em julgado em relações de trato sucessivo devem se adaptar.

O que se vê, diante desse complexo tema, é que a partir da presente pesquisa, abre-se mais um ou vários capítulos para o estudo do gerenciamento de resultados das sociedades, *considerando-se* o cenário de incertezas jurídicas e conseqüentemente contábeis que exsurtem a partir do ano de 2023 com o julgamento do STF nos Temas 881 e 885, *considerando-se* a multidisciplinariedade dos profissionais envolvidos (advogados e contadores) na árdua e complexa missão de avaliar cada caso concreto, *considerando-se* que na maioria das vezes as ações judiciais tributárias discutem expressivos valores econômicos e são geradores de grande impacto nas Demonstrações Financeiras das companhias e, *considerando-se*, sobretudo, o elevado grau de subjetividade outorgada pelo CPC 25 aos seus aplicadores.

Por fim, como alertou o Ministro Edson Fachin (2023), quando do julgamento dos Temas 881 e 885, de que se o futuro no Brasil é incerto, até o passado se tornou duvidoso, mostra-se importante registrar que até a conclusão da presente pesquisa, os Recursos Extraordinários 949.297 e 955.227 ainda não haviam transitado em julgado, estando pendentes de julgamento os quartos embargos de declaração, e que as conclusões aqui alcançadas podem ser alteradas a depender da eventual atribuição de efeitos infringentes nos embargos de declaração.

Todos os *stakeholders* devem permanecer em constante alerta.

REFERÊNCIAS

ARAUJO, Juliana Furtado Costa. O prazo para redirecionamento da ação de execução fiscal em face de terceiros responsáveis. **Revista da PGFN – Procuradoria Geral da Fazenda Nacional**, v. 1, ano I (jan.-jun. 2011). Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/revista-pgfn/ano-i-numero-i/revista.pdf>>. Acesso em: 19 dez. 2023.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 6. ed. São Paulo, 2021.

BARBOSA, Pedro Marcos Nunes. SILVA FILHO, Osny da. Tributação e concorrência. **Jota**, 27 fev. 2023. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributacao-e-concorrenca-27022023>>. Acesso em: 9 out. 2023.

BAKER, Scott R.; BLOOM, Nick; DAVIS, Steven J. **Economic Policy Uncertainty Index**. 2024. Disponível em: <https://www.policyuncertainty.com/>. Acesso em: 20 mar. 2024.

BAUER, M. W.; GASKELL, G. **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático**. 2. ed. Petrópolis, RJ: Editora Vozes, 2012.

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Uma Contribuição ao Estudo da Incidência dos Custos de Conformidade às Leis e Disposições Tributárias: um Panorama Mundial e Pesquisa dos Custos das Companhias de Capital Aberto no Brasil**. 2001. 183 f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) — Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Departamento de Contabilidade e Atuária, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2001.

BM&FBOVESPA. **Empresas listadas**. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/listados-a-vista-e-derivativos/renda-variavel/empresas-listadas.htm>

BORGES, Souto Maior. Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo. **Revista do Direito Tributário**, São Paulo, n. 63, p. 206, 1994.

BRASIL. Decreto n. 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Poder Executivo, Brasília, DF, 29 mar. 1999, p. 1. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 7 set. 2023.

BRASIL. Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 dez. 1988, p. 24541.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial 1.340.553/RS**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção. Diário da Justiça Eletrônico, Brasília, 16 out. 2018. Disponível em:

<https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1371076&num_registro=201201691933&data=20181016&formato=PDF>. Acesso em: 12 dez. 2024.

BRASIL. Banco Central do Brasil. **Resolução nº 1.055, de 30 de outubro de 1985.**

Disponível em:

<https://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/43008/Res_1055_v2_L.pdf>. Acesso em: 20 set. 2023.

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Resultados do Grupo de Trabalho sobre a Reforma Tributária.** 2023. Disponível em:

<https://www12.senado.leg.br/noticias/arquivos/2023/09/28/relatorio-grupodetrabalho-reformatributaria_web-_1_.pdf>. Acesso em: 11 jan. 2024.

BRESSAN, F. O método do estudo de caso. **Administração on-line**, v. 1, n. 1, p. 359, 2000.

CAMACHO, Rafael Aguiar. Julgamento dos Temas 881 e 885 pelo STF é realmente uma “aberração jurídica”?. **Revista Consultor Jurídico**, 13 abr. 2023.

Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-abr-13/rafael-camacho-relativizacao-coisa-julgada-materia-tributaria>>. Acesso em: 23 fev. 2024.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. **Deliberação CVM n.º 489, de 3 de outubro de 2005.** Aprova o Pronunciamento do IBRACON NPC N.º 22 sobre Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas. Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/deli/anexos/0400/deli489.pdf>>

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM . **Deliberação CVM n.º 594, de 15 de setembro de 2009.** Aprova o Pronunciamento Técnico CPC 25 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Disponível em:

<<http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/deli/anexos/0500/deli594.pdf>>. Acesso em: 23 fev. 2024.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC-25: Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes.** Brasília, jun. 2009. Disponível em:

<http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2021.pdf>. Acesso em: 8 mar. 2024.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF. Dados abertos. 2023.

Disponível em: <<http://idg.carf.fazenda.gov.br/dados-abertos/dados-abertos-2023/dados-abertos-202302-final.pdf>>. Acesso em: 9 mar. 2024.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ. **Justiça em Números 2016: ano-base 2015.** Brasília: CNJ, 2016.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ. **Diagnóstico do contencioso judicial tributário brasileiro:** relatório final de pesquisa. Instituto de Ensino e Pesquisa. Brasília: CNJ, 2022.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA – CNJ. **Metabase**. Brasília: CNJ, 2024.
Disponível em: <<https://metabase.ia.pje.jus.br/public/dashboard/d4c8362c-4150-4359-96c9-b5cbf1f64f15>>

CONRADO, Paulo Cesar. **Processo Tributário**. 3. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

DINIZ, Abilio. 2. Empresários – Brasil – **Biografia**. 3. Livros eletrônicos. I. Título.

DOING BUSINESS 2016. . Measuring Regulatory Quality and Efficiency. **World Bank Group**, 2016. Disponível em:
<<https://www.doingbusiness.org/content/dam/doingBusiness/media/Annual-Reports/English/DB16-Full-Report.pdf>>. Acesso em: 14 fev. 2024.

FABRETTI, Láudio Camargo; FABRETTI, Denise; FABRETTI, Dilene Ramos. **As Micro e Pequenas Empresas e o Simples Nacional**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018.

FERREIRA, F. **Concepção de um método de mensuração dos custos de conformidade tributária**: o caso da EMATER/RS – ASCAR. 2012. 207 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) — Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis, Universidade do Vale dos Sinos (Unisinos), São Leopoldo (RS), 2012.

FERREIRA NETO, A. M. A Morte da Coisa Julgada e a Loteria do Direito Tributário Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, n. 53, p. 387-414, 2023.

FIGUEIREDO, Marina Vieira de. Coisa julgada tributária e os efeitos da tese fixada pelo STF. **Jota**, 22 fev. 2023. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/coisa-julgada-tributaria-e-os-efeitos-da-tese-fixada-pelo-stf-22022023>>

FLORES, Eduardo; MIGUITA, Diego; PINTO, Everaldo (Coord.). **Lucro Contábil e Lucro Fiscal** — diálogos luso-brasileiros sobre o valor justo. São Paulo: Grupo Almedina, 2023.

FREIRIAS, J. F. **Suspensão da exigibilidade do crédito tributário**: um estudo sobre a suposta taxatividade do artigo 151 do CTN segundo a jurisprudência do STJ. 2018. 92 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Direito Tributário) — Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2018.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade**. Tradução Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 2010.

INSPER. Núcleo de Tributação. **Contencioso Tributário no Brasil**. Relatório 2020, ano de referência 2019. São Paulo, dez. 2020.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA – IPEA. **Comunicado n° 83 – Custo Unitário do Processo de Execução Fiscal na Justiça Federal**. Brasília: IPEA, 2011.

KNIJNIK, Danilo. O Princípio da Segurança Jurídica no Direito Administrativo e Constitucional. **Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul**, n. 35/205, p. 223, 1995.

LIMA, E. S.; GALEGALE, N. V.; ARIMA, C. H.; CÔRTEZ, P. L.. Contribuição à análise da redução nos custos de conformidade tributária e os investimentos no sistema público de escrituração digital – Sped no Brasil. **JISTEM – Journal of Information Systems and Technology Management/ Revista de Gestão da Tecnologia e Sistemas de Informação**, v. 13, n. 1, jan./abr., p.101-130, 2016.

LOPES, Ana Teresa Lima Rosa. **O contencioso tributário sob a perspectiva corporativa: estudo das informações publicadas pelas maiores companhias abertas do país**. 2017. 133 f. Dissertação (Mestrado em Direito) — Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2017.

MARTINS, Eliseu *et al.* **Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MARTINS, Joaquim de Campos. **Segurança Jurídica: Suposta injustiça não é motivo para mudar a coisa julgada. Tribunal de Justiça do Distrito Federal e dos Territórios**, Brasília, 6 out. 2015. Disponível em: <<https://www.tjdft.jus.br/institucional/imprensa/campanhas-e-produtos/artigos-discursos-e-entrevistas/artigos/2015/seguranca-juridica-suposta-injustica-nao-e-motivo-para-mudar-a-coisa-julgada-joaquim-de-campos-martins>>. Acesso em: 18 mar. 2024.

MASCITTO, Andréa; TEIXEIRA, Amanda R. Negociação é saída para decisão sobre coisa julgada. **Valor Econômico**, São Paulo, 6 mar. 2023. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2023/03/06/negociacao-e-saida-para-decisao-sobre-coisa-julgada.ghtml>. Acesso em: 30 abr. 2023.

MAURER, Elysangela Rabelo. ALCÂNTARA, Mariana A. Navega de. Coisa julgada e seus possíveis impactos em operações de M&A. **Jota**, 6 mar. 2023. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/coisa-julgada-e-seus-possiveis-impactos-em-operacoes-de-ma-06032023>>. Acesso em: 19 mar. 2024.

MONTEIRO, J. V. **Como funciona o governo: escolhas públicas na democracia representativa**. Rio de Janeiro: FGV, 2007.

NIYAMA, Jorge Katsumi; SILVA, Cesar Augusto Tiburcio. **Teoria da contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

OLIVEIRA, Paulo Mendes de. **Coisa julgada e precedente: limites temporais e as relações jurídicas de trato continuado**. São Paulo: RT, 2015, p. 17.

PANDOLFO, Rafael. Temas 881 e 885 do STF: diferenças e consequências na modulação de efeitos. **Revista Consultor Jurídico**, 27 mar. 2023. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2023-mar-27/rafael-pandolfo-temas-881-885-stf-modulacao>>. Acesso em: 12 abr. 2024.

PAULSEN, Leandro. **Segurança jurídica, certeza do direito e tributação**. A concretização da certeza quanto à instituição de tributos através das garantias da legalidade, da irretroatividade e da anterioridade. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2005

PEREIRA, Matheus Wemerson Gomes. **Impactos da redução da carga tributária na economia brasileira**: uma análise da competitividade setorial nos cenários ALCA e MERCOEURO. 2008. 159 f. Dissertação (Mestrado em Economia e Gerenciamento do Agronegócio; Economia das Relações Internacionais; Economia dos Recursos) — Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, 2008.

PESTANA, Marcus. **Reforma Tributária: contexto, mudanças e impactos** — Estudo Especial nº 19. Brasília: Instituto Fiscal Independente/ Senado Federal, 2024. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/647648/EE19_2024.pdf>. Acesso em: 28 set. 2024.

PGFN DIVULGA NOTA sobre cessação dos efeitos da coisa julgada em matéria tributária **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, Brasília, DF, 10 fev. 2023. Disponível em: <<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/nota-publica>>. Acesso em: 29 set. 2023.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do Trabalho Científico**: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. 2. ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: <<https://www.feevale.br/Comum/midias/0163c988-1f5d-496f-b118-a6e009a7a2f9/E-book%20Metodologia%20do%20Trabalho%20Cientifico.pdf>> . Acesso em: 21 abr. 2024.

QUEIROZ, Paulo Guilherme Gorski de. **O limite temporal da desconsideração da personalidade jurídica na cobrança judicial do crédito tributário**. 2022. 104 f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) — Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2022.

RENAULT, Mariza Carneiro de Rezende. **Influência da carga tributária brasileira na margem de contribuição dos veículos populares**: um estudo de caso na Fiat Automóveis. 2003. 80 f. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Santa Catarina, 2003.

RESULTADO DA ARRECADAÇÃO. **Ministério da Fazenda**, Brasília, 2024. Disponível em: <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/resultado-da-arrecadacao>. Acesso em: 29 abr. 2023.

SADEK, M. T. Judiciário: mudanças e reformas. **Estudos Avançados**, São Paulo, v. 18, n. 51, p. 79-101, 2008.

SERPA, Sandro de Vargas. **Uma análise econômica do contencioso tributário brasileiro**. 2021. 91 f.. Dissertação (Mestrado Profissional em Economia do Setor Público). Universidade de Brasília, Brasília, 2021.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

STECCA, Gabriel Capristo. **Função social do tributo**: reflexões sobre a Teoria Geral do Direito Tributário. 2018. 167 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

REZENDE, Amaury, J. *et al.* **Contabilidade tributária**: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2013.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Max Limonad, 2020.

SILVA, R. C. C. **O princípio da segurança jurídica no planejamento tributário**. 2016. 264 f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico) — Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

VARGAS, L. C. A. M. **Suspensão da exigibilidade do crédito tributário**. 2013. 248 f. Dissertação (Mestrado em Direito) — Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2013.