

COMUNICADO TÉCNICO IBRACON Nº. 03/07

Tributos com Exigibilidade Suspensa

A APRESENTAÇÃO

1. De acordo com a legislação vigente, as entidades devem preparar periodicamente, no âmbito dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, documento denominado *Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais* (“DCTF”)(1), documento esse instituído com base no Decreto-lei nº 2.124/84.

2. Conforme Art. 5º. do Decreto-lei nº 2.124/84,

“O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§1º. – O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§2º. Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no §2º. do artigo 7º. do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.”

3. Atualmente, a DCTF inclui as seguintes principais informações para especificar a apuração do tributo:

Débito apurado

(-) Créditos vinculados ao débito

- pagamento*
- compensação de pagamento indevido ou a maior*
- outras compensações e deduções*
- suspensão (2)*

Soma dos créditos vinculados ao débito

Saldo a pagar do débito

(1) Os conceitos incluídos neste Comunicado Técnico também são aplicáveis a declarações exigidas por Estados e Municípios que tenham a mesma finalidade da DCTF.

(2) Neste item devem ser informados os créditos com exigibilidade suspensa, com indicação do respectivo processo que deferiu a suspensão, conforme previsto no item 7.8 do manual de preenchimento da DCTF, da versão 1.2 do referido programa, aprovado pela Instrução Normativa SRF nº 695, de 14 de dezembro de 2006.

4. Atualmente, existem discussões se as informações consignadas na DCTF seriam ou não consideradas suficientes para materializar o lançamento do crédito tributário, quando se discute exigibilidade suspensa.
5. Em relação aos tributos declarados e com vencimento estabelecido, juristas têm se posicionado no sentido que a DCTF é uma declaração de constituição de crédito tributário, permitindo ao Fisco, na falta de recolhimento, a inscrição em Dívida Ativa da União. Esse posicionamento é baseado, segundo os juristas, em decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ).
6. Conforme mencionado no item 3 acima, também devem constar da DCTF os tributos com exigibilidade suspensa por força de medida judicial. Em relação a estes tributos, atualmente existem dúvidas se a declaração na DCTF é considerada uma declaração de constituição de crédito tributário. Alguns juristas entendem que o Fisco, para a constituição do crédito tributário, deve proceder ao lançamento de ofício para prevenir a decadência ainda que a entidade tenha informado o valor cuja exigibilidade esteja suspensa em campo próprio da DCTF; não prevalecendo esse entendimento, os tributos com exigibilidade suspensa não estariam sujeitos ao prazo decadencial. Diferentemente do assunto mencionado no item anterior, atualmente não existe jurisprudência pacificada sobre esse tema.

B. ORIENTAÇÃO DO IBRACON

7. Em razão da importância do tema, o IBRACON edita este comunicado técnico com o intuito de resumir orientação contábil contida em normas e procedimentos de contabilidade e em comunicados e interpretações técnicas emitidos por este Instituto.
8. Conforme consta da Norma e Procedimento de Contabilidade nº 22 (NPC 22), item 6(vi): *“uma obrigação legal é aquela que deriva de um contrato (por meio de termos explícitos ou implícitos), de uma lei ou de outro instrumento fundamentado em lei.”*
9. Assim, sem prejuízo da discussão dos efeitos que a lei produz e sua inter-relação com as normas complementares, mas considerando que a prática de qualquer ato, que não seja mediante a existência de uma lei correspondente, não terá como efeito produzir uma obrigação para a entidade, o IBRACON definiu obrigação legal, em matéria tributária, considerando a lei, e os efeitos das medidas provisórias enquanto não convertidas em lei, como marco referencial.
10. Conseqüentemente, enquanto vigorar determinada lei que instituiu um tributo, existe uma relação jurídica que estabelece uma obrigação legal entre a entidade e os Governos. Em razão da existência dessa relação jurídica, os respectivos efeitos produzidos pela vigência da norma devem ser registrados e mantidos contabilmente como obrigação.
11. A obrigação legal somente deixará de existir quando a relação jurídica que a originou deixar de produzir, definitivamente, os efeitos que lhe são pertinentes. Essa relação jurídica terminará quando houver, por exemplo, decisão definitiva acerca da inconstitucionalidade da lei que introduziu o tributo, proferida em instância competente, ou caso haja seu efetivo cumprimento por meio de pagamento ou outra forma de extinção da obrigação tributária.

12. Assim, a suspensão da exigibilidade do pagamento da obrigação legal, provocada por meio de recursos legais iniciados pela entidade, não afeta a existência dessa obrigação. Nesse caso, a obrigação legal continua existindo, mas não é, no momento, exigível.
13. Por existir, atualmente, dúvidas se aos valores declarados na DCTF com exigibilidade suspensa poderiam ou não ser aplicados os conceitos de decadência, principalmente pelo fato de não haver jurisprudência pacificada sobre o tema, não se pode concluir sobre a eliminação de uma obrigação anteriormente constituída como obrigação legal.
14. Conforme constou da Interpretação Técnica IBRACON nº 02/2006 - NPC 22 – Provisões, Passivos, Contingências Passivas e Contingências Ativas:

“A jurisprudência deve ser entendida como o conjunto de decisões reiteradas dos órgãos julgadores, que tenham poder de deliberar definitivamente acerca dos fatos em litígio, em casos idênticos ao da entidade. Nessa situação, deve-se levar em consideração a aplicação de todas as circunstâncias que nortearam as decisões e o fato efetivamente julgado, correlacionando-o e integrando-o aos elementos de identidade do fato propriamente praticado e à situação da entidade que o praticou.

A expressão “pacificada”, para qualificar a jurisprudência, tem como objetivo definir que as decisões deverão ter o condão de indicar a tendência firme de julgamento daqueles órgãos, ou seja, não basta que haja somente uma enorme quantidade de decisões a respeito da matéria sob avaliação, mas essa quantidade deverá indicar qualitativamente que haverá a tendência de a matéria ser decidida no mesmo sentido das que foram apresentadas fundamentando todo o processo.”

15. A baixa de um passivo anteriormente registrado decorrente de uma obrigação legal, conforme descrito acima, representaria, em essência, o registro de um ganho para a entidade. Como existem dúvidas se o credor ainda dispõe de meios para exigir os valores, na prática, isso significa que o assunto não está completamente resolvido e, conseqüentemente, trata-se de um ganho contingente. Portanto, não é possível o reconhecimento contábil de ganho contingente, conforme item 25 da NPC 22, a seguir reproduzido:
16. Conforme consta do item 25 da NCP 22:

“25. Uma entidade não deve reconhecer uma contingência ativa. Contingências ativas não são reconhecidas nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado. Entretanto, quando a realização do ganho é praticamente certa, o ativo correspondente não é uma contingência ativa e é requerido seu reconhecimento.”

17. O ganho é praticamente certo quando não cabe mais qualquer recurso, conforme item 9.(a) da NPC 22, também reproduzido a seguir:

“(a) Praticamente certo – este termo é mais fortemente utilizado no julgamento de contingências ativas. Ele é aplicado para refletir uma situação na qual um evento futuro é certo, apesar de não ocorrido. Essa certeza advém de situações cujo controle está com a administração de uma entidade, e dependente apenas dela, ou de situações em que há garantias reais ou decisões judiciais favoráveis, sobre as quais não cabem mais recursos.”

18. Adicionalmente, o reconhecimento de um ganho contingente já foi objeto de interpretação, conforme constou da Questão 2 da Interpretação Técnica do IBRACON 03/2002, a saber:

“Questão 2 - Em quais circunstâncias uma empresa poderá registrar um ganho contingente de acordo com as práticas contábeis brasileiras?”

Resposta - O parágrafo 7 do Pronunciamento XXII – Contingências do IBRACON, define quando um ganho contingente deve ser reconhecido, conforme produzido a seguir: Como regra geral, ganhos contingentes não devem ser objeto de contabilização em obediência à convenção contábil do conservadorismo, pela qual uma receita somente deve ser reconhecida quando realizada.”

19. Por todo o exposto, o IBRACON reitera os cuidados que devem ser observados pelos auditores independentes na análise da eventual reversão de passivos ou constituição de ativos relativos a tributos com exigibilidade suspensa, cuja tese seja contagem de prazo decadencial, cabendo salientar que a responsabilidade primária pela decisão é da administração da entidade. A decisão da administração da entidade, quanto a reverter passivo ou registrar ativo, deve estar amparada por manifestação, envolvendo esse tema, suportada por análise do caso concreto da entidade à luz dos aspectos trazidos por este Comunicado Técnico, em especial as decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), e não somente em expectativa de sucesso ou com base em teses para eventuais defesas do interesse da entidade. Essa análise é fundamental para aplicação da regra contábil descrita no item 17 acima.

São Paulo, 17 de dezembro de 2007

Francisco Papellás Filho
Presidente da Diretoria Nacional

Ana María Elorrieta
Diretora de Assuntos Técnicos

*

*

*