

CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE COMPOSIÇÃO PROCESSUAL NA RELAÇÃO ENTRE A FAZENDA PÚBLICA E O CONTRIBUINTE

Danielle Eugenne Migoto Ferrari Fratini

Mestra em Direito Tributário pela FGV/SP. Procuradora do Estado de São Paulo. Juíza Suplente do TIT/SP.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 O negócio jurídico processual como meio consensual no direito tributário 3 Um paralelo entre o negócio jurídico processual e a transação tributária 4 A contabilidade como instrumento para a negociação 5 Objetos da negociação entre Fisco e Contribuinte 6 Negócio jurídico processual envolvendo a apresentação de garantias 6.1 Oferecimento de seguro-garantia em conjunto com pagamento de parcelas mensais (parcelamento/penhora de faturamento) 6.2 Oferecimento de bens do ativo imobilizado 7 Negócio jurídico processual envolvendo plano de amortização de débitos 8 Conclusão 9 Referências.

RESUMO: Este artigo explanará sobre a importância da contabilidade como instrumento para a realização de um negócio jurídico processual tributário bem estruturado entre o Contribuinte e a Fazenda Pública, e que tenha por finalidade "destrancar" o processo judicial, com vistas a, imediatamente, colocar fim ao passivo tributário da empresa. As demonstrações contábeis da empresa são de grande importância para a relação jurídica que se estabelece entre o Contribuinte e a Fazenda Pública, e são levadas em consideração nos processos de tomada de decisões entre as partes, agora protagonistas nesses novos modos de cobrança do crédito tributário, baseados em consensualismo e cooperação.

PALAVRAS-CHAVE: Contabilidade. Negociação entre Fisco e Contribuinte. Negócio jurídico processual.

1 INTRODUÇÃO

As novas formas de cobrança do crédito tributário trazidas pelo Código de Processo Civil de 2015 refletem a mudança de comportamento e de relacionamento existente entre Fazenda Pública e Contribuinte.

Se antes ocupavam as cadeiras de antagonistas, hoje podem ser os verdadeiros protagonistas da relação jurídico-tributária, seja na fase administrativa, seja no processo judicial.

O consensualismo agora instaurado demanda que as partes apresentem as particularidades da sua posição e demonstrem que suas alegações são verdadeiras e factíveis.

A negociação apoiada em demonstrações contábeis, que comprovam a realidade do contribuinte tem maior chance de sucesso, porque considera as reais necessidades e possibilidades do contribuinte, e, ao mesmo tempo, estabelece um planejamento para a liquidação do débito tributário.

O presente estudo procura, ainda que brevemente, apontar os meios contábeis que podem ser aproveitados para servir de base para a composição entre o Fisco e o Contribuinte.

2 O NEGÓCIO JURÍDICO PROCESSUAL COMO MEIO CONSENSUAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO

O enorme volume de processos judiciais exacionais e antiexacionais em andamento paralisa a atuação do Judiciário e impede a resolução dos conflitos entre Fisco e Contribuinte.

A consequente morosidade distancia ainda mais o Fisco de receber o crédito tributário e, de outro lado, prejudica o contribuinte no seu ambiente de negócios.

Somada a isso, nota-se uma relação conturbada entre as partes, que, em lados opostos, buscam frustrar os objetivos contrários.

A litigiosidade existente e arraigada na relação entre Fazenda Pública e Contribuinte, contudo, vem cedendo espaço para a adoção de métodos consensuais de solução das disputas, tais como o negócio jurídico processual tributário, a transação tributária e a mediação, entre outros meios em voga na atualidade.

Note-se que, embora o negócio jurídico processual tributário não seja em si um meio alternativo de resolução de disputas, porque não tem a finalidade de por si só extinguir o crédito tributário, é uma forma de promover um diálogo entre as partes envolvidas, historicamente em situação de antagonismo.

A mudança da postura por meio do estabelecimento de diálogo entre as partes ganhou relevo com a entrada em vigor do Código de Processo Civil de 2015, que trouxe meios alternativos para a solução dos conflitos, tomando a consensualidade como norte, seja no aspecto material, seja no processual.

O Código Processual Civil de 2015 inovou ao possibilitar às partes a realização de um negócio jurídico processual, permitindo a alteração das regras processuais, de acordo com as possibilidades das partes.

Com efeito, a Fazenda Pública não tem aptidão para negociar além do que seja possível dispor, uma vez que lhe é inerente o princípio da indisponibilidade do interesse público.

A indisponibilidade, contudo, não pode ser confundida com a impossibilidade de a Fazenda Pública dispor de meios processuais adequados à composição processual de maneira que possa recuperar o crédito tributário.

De outro lado, em que pese ao contribuinte, em especial à pessoa jurídica, ser dada maior liberdade de negociação, sua autonomia encontra limites na continuação do seu negócio. Explica-se: muitas vezes a empresa não pode dispor das suas receitas ou de tantos ativos quantos sejam necessários para colocar fim à dívida tributária ou para servir de garantia ao processo judicial.

Sendo assim, no âmbito do processo judicial, ou até antes do seu ajuizamento, caso admitida essa possibilidade, as partes podem transigir sobre as situações jurídicas processuais, adaptando o procedimento à conveniência das partes e do caso concreto.

Entretanto, a negociação processual não pode prescindir, em grande parte das vezes, da análise da situação econômica da parte envolvida. A contabilidade e seus fundamentos, nesse passo, servirão como instrumentos de negociação para as partes, estabelecendo as possibilidades e os limites para a celebração: "As demonstrações financeiras, se não solucionam esses conflitos, servem como instrumento de mediação entre os contratantes, desde a prestação de contas até a apuração de condições de garantia (*covenants*), passando pela revelação dos seus impactos"¹.

Observe-se que o negócio jurídico processual é instituto que garante um ambiente de negociação dentro do processo judicial, ou, ainda que em fase anterior, uma negociação que dependerá de uma relação jurídica processual. Não há, no campo desse meio consensual, a disposição de direito material, caso em que poderíamos estar diante de transação tributária.

1. FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e contabilidade**: fundamentos do direito contábil. São Paulo: Trevisan Editora, 2015. p. 9.

3 UM PARALELO ENTRE O NEGÓCIO JURÍDICO PROCESSUAL E A TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Os novos modelos consensuais de cobrança do crédito tributário já tão comentados na atualidade trouxeram institutos diferentes, que não podem ser confundidos.

Embora o negócio jurídico processual e a transação tributária, assim como a oferta antecipada de garantia, ou a mediação, sejam meios pelos quais as partes de algum modo chegam a um acordo, são instrumentos que possuem âmbitos de atuação diferenciados.

A transação é um novo modelo de relação entre as partes, distinta da litigiosa, que aproxima o Fisco e o Contribuinte.

A medida atende ao Fisco, realizando um passivo ainda que não em sua completude, em substituição ao seu recebimento integral em parcelas longínquas.

Os descontos negociados entre as partes beneficiam também o Contribuinte, que reduz parte de sua dívida tributária, com descontos de juros, multas e/ou encargos.

A redução dos juros e da multa, como forma de anistia, diminui o passivo da empresa, e, em consequência, pode importar no aumento do seu patrimônio líquido, favorecendo seu valor patrimonial (valor contábil).

Ademais, uma dívida controlada, uma empresa bem planejada com balanço patrimonial e resultados consistentes fazem seu valor de mercado aumentar.

Contudo, o rompimento do acordo entre as partes gera a retomada da cobrança já reconhecida pelo contribuinte, não lhe sendo possível discutir o débito, uma vez que equivale à confissão.

A transação, enfim, tem como efeito primeiro a extinção da litigiosidade, e segundo a extinção do crédito tributário.

O negócio jurídico processual, ao contrário, beneficia o contribuinte na ordem procedimental do processo judicial.

4 A CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO PARA A NEGOCIAÇÃO

Por meio dos dados econômicos e financeiros do contribuinte é possível realizar um planejamento estratégico de pagamento, de modo a não prejudicar a sobrevivência da empresa, e de outro, possibilitar a amortização da dívida tributária.

As informações financeiras se constituem como importante meio para a tomada de decisões das empresas, mas, em que pese sua importância, pouco

se tem falado da sua necessidade nos negócios jurídicos processuais na esfera tributária².

A contabilidade vem como instrumento primordial para a negociação entre as partes envolvidas no litígio. A análise do balanço patrimonial indica a situação econômica da empresa, tanto dos bens e direitos pertencentes à empresa (ativos), como das dívidas (passivos), e, como consequência, do seu patrimônio líquido.

O balanço patrimonial permite uma análise detalhada do passivo tributário da empresa diante do seu ativo (bens, direitos e créditos), e, em consequência, permite estabelecer um plano de amortização de sua dívida, ou moldar uma forma de liquidar alguns de seus bens, de maneira a possibilitar a continuidade da empresa a curto e longo prazos.

Além disso, o patrimônio líquido³ da empresa, como representação de garantia da empresa e verificado por meio do balanço patrimonial, permitirá à Fazenda Pública cercar-se de "certeza" quanto ao compromisso dos valores que está oferecendo na negociação.

O balanço patrimonial fornece, pois, uma visão da situação econômica e financeira do contribuinte pessoa jurídica, na maior parte das vezes o sujeito do NJP tributário (uma vez que dificilmente pessoas físicas serão aptas a realizar o acordo com a magnitude que está sendo vista neste apontamento).

De outro lado, a análise das demonstrações contábeis dos últimos exercícios (DRE) da empresa permite ao Fisco verificar se a saúde financeira do contribuinte está realmente em crise, e o quanto essa situação influenciará no plano de pagamento do débito, na possibilidade de se penhorar um percentual do faturamento, e qual poderia ser esse percentual.

Como a demonstração do resultado do exercício (DRE) "[...] identifica a evolução dinâmica da atividade econômica desenvolvida pela empresa [...]"⁴, por meio da seu estudo é possível verificar se aquela atividade econômica resultará

-
2. A relevância é uma das características qualitativas das demonstrações financeiras: "As informações financeiras são relevantes quando podem influenciar as decisões econômicas dos usuários, ajudando-os a avaliar o impacto de eventos passados, presentes ou futuros, confirmando ou corrigindo avaliações anteriores" (FERNANDES, Edison Carlos. **Demonstrações financeiras**: gerando valor para o acionista. São Paulo: Atlas, 2011. p. 42). Dentre os usuários citados, a Fazenda Pública é ente que possui interesse na informação, na medida em que pode se utilizar das demonstrações contábeis na negociação processual.
 3. "Patrimônio líquido – valor residual dos ativos da entidade depois de deduzidos todos os seus passivos" (Pronunciamento Técnico CPC 00).
 4. FERNANDES, Edison Carlos. **Demonstrações financeiras**: gerando valor para o acionista. São Paulo: Atlas, 2011. p. 34.

em lucro ou prejuízo, o que fará toda a diferença na análise do plano de pagamento eventualmente tratado em um negócio jurídico processual tributário.

Embora o contribuinte possa apresentar expressivos bens e direitos, ou seja, encontrar-se em boa situação econômica, é possível que esteja, de outro lado, com a situação financeira fragilizada, sem fluxo de caixa para fazer frente ao pagamento de parcelas em valores expressivos.

A contabilidade vem para ajudar na análise da melhor forma de negociar eventuais garantias dadas em um plano de amortização, com o oferecimento de percentual de penhora de faturamento, ou dos ativos garantidores que possam ser alienados em eventual leilão.

5 OBJETOS DA NEGOCIAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTE

O negócio jurídico processual, embora seja meio inovador de cobrança do crédito tributário, como tal, tem por finalidade recuperar esse débito ao Fisco. Para tanto, a Fazenda Pública dispõe de vários objetos de acordo com o Contribuinte.

O instituto não coloca fim ao litígio tributário, que continua a existir, mas possibilita um modo de atuação da Fazenda Pública diferenciado, acordado com o Contribuinte e com as possibilidades que lhe atendem, de modo a não sobrecarregar seu negócio.

Por meio do NJP tributário, é possível ao contribuinte calendarizar os atos processuais, ofertar antecipadamente uma garantia ou negociar a garantia a ser apresentada nos autos, negociar a alienação de ativos que possam contribuir para a redução da sua dívida tributária, e apresentar um plano de amortização da dívida, de forma que não comprometa a viabilidade do seu negócio.

Apresentaremos a seguir os objetos do negócio jurídico processual para os quais a contabilidade pode servir de instrumento na composição entre as partes.

6 NEGÓCIO JURÍDICO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO ENVOLVENDO A APRESENTAÇÃO DE GARANTIAS

No decorrer dos processos de execução fiscal, as garantias são apresentadas, não só com vistas a possibilitar a oposição de embargos à execução, mas, no mais das vezes, a permitir a emissão de certidão de regularidade fiscal, e até a suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Nos processos antiexacionais, por sua vez, as garantias são apresentadas desde logo com a propositura da ação, visando a obter decisão que determine a emissão de certidão positiva com efeito de negativa, e, quiçá, a suspensão da

exigibilidade do crédito tributário, sem embargo do requerimento de suspensão de execução fiscal já em andamento.

São várias as possibilidades de NJP tributário que envolvem o oferecimento de garantias com ajustes diferentes na implementação. Passaremos a tratar de alguns casos que merecem reflexão.

6.1 Oferecimento de seguro-garantia em conjunto com pagamento de parcelas mensais (parcelamento/penhora de faturamento)

Não há muito o que discutir sobre a possibilidade de se emitir a certidão de regularidade quando a garantia apresentada se refere a depósito em dinheiro, seguro-garantia ou carta fiança, porque, ao final do dia, essas garantias se traduzem em dinheiro, ainda que se exija, para as últimas, um procedimento de execução anterior.

Algum problema pode ser enfrentado quando a negociação jurídica processual tributária se dá com o oferecimento de vários seguros-garantias envolvendo débitos de diferentes processos judiciais.

Os valores (prêmios) dos seguros-garantias podem representar um custo significativo para as empresas, e deverão ser apropriados mensalmente às suas despesas, de acordo com o valor e o prazo de cobertura da apólice de seguros.

Um negócio jurídico processual pode envolver a apresentação de um seguro-garantia em conjunto com um plano de pagamento parcelado do débito, inclusive por meio do oferecimento de um percentual mensal do faturamento. Se um contribuinte com muitos débitos apresenta essa solução em cada um dos processos judiciais, o valor desembolsado mensalmente pode ser considerável.

Nesse passo, à medida que cada um dos parcelamentos/pagamentos mensais vai sendo pago mensalmente, o valor total do débito consequentemente deverá ser reduzido na mesma proporção. Em que pese haver redução do passivo mensalmente, o valor da garantia contratada pode se tornar, após alguns meses, muito superior ao valor do saldo devedor ainda existente, e representar um custo mensal elevado para o contribuinte.

Pensando nisso, poderia se pensar no aproveitamento de uma garantia para fazer frente a dois ou mais débitos parcelados em processos diferentes, liberando-se a garantia em um ou mais processos judiciais. A medida, que reduz as despesas operacionais da entidade, ainda continua a atender aos interesses da Fazenda Pública, que deverá continuar com a totalidade do saldo devedor da empresa ainda garantida.

Para tanto, contudo, impõe-se uma perícia contábil que ajuste o saldo devedor da empresa e a indenização a ser paga à Fazenda Pública beneficiária, certificando a correção da medida, que beneficia o contribuinte sem desatender ao necessário caucionamento da Fazenda Pública.

A cooperação entre as partes evita infundáveis e caras discussões judiciais.

6.2 Oferecimento de bens do ativo imobilizado

O mesmo simplismo, contudo, não se pode aplicar quando a garantia é constituída por meio do oferecimento de parte do ativo não circulante (imobilizado) da empresa⁵, como a penhora de imóveis, máquinas e equipamentos, veículos e outros que são utilizados para a manutenção da atividade da empresa, e que, na realidade, a empresa não tem por finalidade transformá-los em dinheiro.

Nesses casos, a garantia apresentada para a emissão da certidão pretendida pouco garante efetivamente o Fisco, tornando imprescindível que sua aceitação esteja condicionada à comprovação da sua qualificação econômico-financeira, de forma a permitir que, ao final da ação judicial, seja possível ao Fisco receber o crédito tributário.

Ou seja, visto que o ativo não circulante da empresa, na prática, poderá não ser realizado em favor do Fisco, este precisa de um adicional que lhe permita assegurar, ainda que em médio prazo, o recebimento da dívida em discussão judicial, caso seja vencedor no processo judicial.

A comprovação da qualificação econômico-financeira, desse modo, servirá como garantia do cumprimento das obrigações do contribuinte, à semelhança da sua exigência nos processos licitatórios, como determina o art. 37, XXI, da CF, segundo o qual o processo de licitação pública "somente permitirá exigências de qualificação técnica e econômica indispensáveis à garantia do cumprimento das obrigações".

A aceitação dos ativos não circulantes da empresa como garantia no processo judicial apta a possibilitar a emissão de uma certidão de regularidade fiscal poderia ficar condicionada à demonstração da capacidade financeira do contribuinte que pretende discutir o débito no processo judicial, permitindo assegurar ao Fisco o futuro recebimento do crédito tributário, caso se sagre vencedor na disputa judicial.

5. Imobilizado – Ativo Não Circulante. **Só Contabilidade**. Virtuoso Tecnologia da Informação, 2007-2020. Disponível em: <http://www.socontabilidade.com.br/conteudo/BP_ativo6.php>. Acesso em: 15 out. 2020.

A exigência de índices contábeis pode refletir a qualificação econômico-financeira do contribuinte e servir para a Fazenda Pública aferir se suas condições econômicas permitem a aceitação daquela garantia, na tentativa de resguardar a futura liquidação do débito tributário.

Para tanto, podemos tomar de empréstimo, ao menos em parte, o regramento contido no art. 31 e parágrafos da antiga Lei de Licitações (Lei n. 8.666/1993)⁶, trocando a figura do licitante prevista na lei pelo contribuinte: "Nesse sentido, desde que devidamente justificado, a Administração pode exigir a comprovação de índices contábeis mínimos como critério de avaliação da capacidade financeira do licitante [...]".⁷

Os índices contábeis podem ser calculados por meio de dados extraídos do balanço patrimonial do contribuinte, tais como o índice de liquidez geral e o índice de liquidez corrente, entre outros, e serem exigidos na medida em que fundamentem a idoneidade financeira para fazer frente à futura liquidação do débito tributário.

O Conselho Federal de Contabilidade dispõe sobre o balanço patrimonial e as demonstrações contábeis que devem ser apresentadas de maneira geral, mas não especifica a necessidade de apresentar índices contábeis.

A exigência de índices contábeis era prevista especificamente na antiga Lei de Licitações (Lei 8.666/1993), mas a Súmula 289 do TCU (Tribunal de Contas da União)⁸, que se debruçou sobre essa norma, dispôs que a exigência deveria ser fundamentada e justificada.

A nova Lei de Licitações (Lei n. 14.133/2021), no art. 69 e parágrafos⁹, também traz já no *caput* a exigência expressa de coeficientes e índices econômicos para

6. "Art. 31. [...] § 1º A exigência de índices limitar-se-á à demonstração da capacidade financeira do licitante com vistas aos compromissos que terá que assumir caso lhe seja adjudicado o contrato, vedada a exigência de valores mínimos de faturamento anterior, índices de rentabilidade ou lucratividade. [...]"

5º A comprovação de boa situação financeira da empresa será feita de forma objetiva, através do cálculo de índices contábeis previstos no edital e devidamente justificados no processo administrativo da licitação que tenha dado início ao certame licitatório, vedada a exigência de índices e valores não usualmente adotados para correta avaliação de situação financeira suficiente ao cumprimento das obrigações decorrentes da licitação."

7. Nova Súmula do TCU traz parâmetros à exigência de índices contábeis em certames licitatórios. Disponível em: <<https://www.olicitante.com.br/sumula-tcu-289-exigencia-indices-contabeis/>>. Acesso em: 15 out. 2020.

8. "Súmula 289 – A exigência de índices contábeis de capacidade financeira, a exemplo dos de liquidez, deve estar justificada no processo da licitação, conter parâmetros atualizados de mercado e atender às características do objeto licitado, sendo vedado o uso de índice cuja fórmula inclua rentabilidade ou lucratividade."

9. "Art. 69. A habilitação econômico-financeira visa a demonstrar a aptidão econômica do licitante para cumprir as obrigações decorrentes do futuro contrato, devendo ser comprovada

comprovar a habilitação econômico-financeira do licitante, admitindo, ainda, que se exija uma relação dos compromissos assumidos pelo licitante que importem em diminuição de sua capacidade econômico-financeira.

Além disso, a nova lei ainda prevê a possibilidade de a Administração Pública exigir declaração do profissional contábil que atesta o atendimento, pelo licitante, dos índices econômicos previstos no edital. A nova previsão do art. 69 revela a importância da atuação do profissional habilitado na área contábil para a Administração Pública.

O entendimento pode ser transplantado com tranquilidade para o caso em análise. A obrigatoriedade de o Contribuinte apresentar qualificação econômico-financeira para suportar a liquidação do débito por meio da apresentação de índices contábeis é plenamente justificável.

Trata-se, afinal, de crédito tributário, que, na maior parte das vezes no âmbito estadual, já foi repassado ao consumidor e não recolhido pela empresa devedora. A exigência de índices contábeis é ônus que permitirá à empresa apresentar uma garantia que, na realidade, ela não pretende transformar em dinheiro, mas que lhe permite obter certidão de regularidade fiscal. Logo, a exigência é plausível e resta justificada.

O oferecimento de garantia ilíquida, complementada pela demonstração da efetiva capacidade econômico-financeira da empresa para saldar futuramente seu débito tributário é um benefício para o contribuinte e para o Fisco, que tem "assegurado" o recebimento desse crédito.

A exigência, ademais, pode ser calendarizada anualmente no negócio jurídico processual tributário, garantindo-se que a Fazenda Pública possa fiscalizar a situação econômico-financeira que sustenta o recebimento da dívida futuramente. Trata-se de um regime de acompanhamento patrimonial, pelo Fisco, da empresa devedora no âmbito do processo judicial.

Observe-se que o estabelecimento de um diálogo entre as partes para adoção desse modelo consensual de ordenação do processo judicial, permitindo

de forma objetiva, por coeficientes e índices econômicos previstos no edital, devidamente justificados no processo licitatório, e será restrita à apresentação da seguinte documentação:
§ 1º A critério da Administração, poderá ser exigida declaração, assinada por profissional habilitado da área contábil, que ateste o atendimento pelo licitante dos índices econômicos previstos no edital. [...]

§ 3º É admitida a exigência da relação dos compromissos assumidos pelo licitante que importem em diminuição de sua capacidade econômico-financeira, excluídas parcelas já executadas de contratos firmados. [...]

§ 5º É vedada a exigência de índices e valores não usualmente adotados para a avaliação de situação econômico-financeira suficiente para o cumprimento das obrigações decorrentes da licitação."

às partes negociar, é a melhor forma e o norte do negócio jurídico processual tributário, permitindo-se que se atenda a um só tempo aos anseios do Contribuinte e do Fisco.

7 NEGÓCIO JURÍDICO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO ENVOLVENDO PLANO DE AMORTIZAÇÃO DE DÉBITOS

Amortização de débito é um processo de redução do endividamento por meio de pagamentos que superem o valor dos juros dessa dívida. A amortização, portanto, só ocorre quando os pagamentos mensais são capazes de importar na redução, não só dos juros e encargos financeiros, como também do principal devido.

Observe-se que no negócio jurídico processual tributário não há possibilidade de redução do valor do débito.

O pedido de celebração de negócio jurídico processual que verse sobre plano de amortização de débito exige a comprovação contábil de que a proposta é factível.

Um plano de amortização que possa ser considerado viável pelo Fisco para propiciar a celebração de um negócio jurídico processual no âmbito tributário deve prever que o total da dívida seja liquidado em um tempo razoável.

Muitas vezes a empresa, embora possua patrimônio que sustente seu passivo, não possui fluxo de caixa disponível para o pagamento de uma só vez ou em poucas parcelas. Por outro lado, a diluição do pagamento no tempo possibilita a retomada de fôlego do contribuinte que, por qualquer motivo, tenha encontrado alguma dificuldade em um ou alguns exercícios financeiros.

Obviamente, quanto maior o diferimento do prazo para pagamento, maior será o acréscimo de juros e encargos cobrados no período, mesmo porque quanto maior a diluição do pagamento no tempo, maior o risco de inadimplemento do pagamento.

Nesse caso, novamente se mostra cabível a exigência de garantias que possam ser revertidas à Fazenda Pública caso se dê o inadimplemento do acordo realizado entre as partes.

Por isso mesmo, há exigência de diversos requisitos para a celebração de negócio jurídico processual tributário, dentre os quais o contábil merece destaque. A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, que saiu na frente ao regulamentar a possibilidade de celebrar negócios jurídicos processuais no âmbito tributário, na Portaria PGFN n. 742, de 21 de dezembro de 2018, previu expressamente que o requerimento deve conter: "Art. 4º [...] II – informações relativas à atual situação econômico-financeira da pessoa jurídica".

Entendemos que a situação econômico-financeira do contribuinte deve ser demonstrada por meio da contabilidade, que espelha documentalmente o patrimônio da pessoa jurídica, seus contratos, direitos e obrigações.

A contabilidade vem como instrumento em dois planos distintos: em primeiro, para comprovar a qualificação econômico-financeira da pessoa jurídica, demonstrando que ela possui condições de concluir o plano ao longo do tempo previsto para a amortização, que poderá chegar até a 120 meses.

Nesse período, o Fisco tem que ter garantias de que a empresa tem condições e saúde financeira para sobreviver durante o período no qual o débito está sendo parcelado. A medida é necessária porque o negócio processual importa na autorização para emissão de certidão de regularidade fiscal, e o fechamento da empresa sem liquidação do débito dificilmente trará novas chances de recuperação do crédito tributário.

A utilização de índices contábeis, como já citado anteriormente, parece ser ainda mais necessária nessa forma de celebração de negócio jurídico processual, justamente em razão de possibilitar ao contribuinte parcelar seu débito em um longo prazo.

Pelo mesmo motivo, a exigência de apresentação que acompanhe o regime de competência da empresa é justificável. Isso porque o pagamento mensal, embora amortize a dívida tributária mês a mês, pode estar sendo realizado de maneira imprudente, esvaziando até o patrimônio da pessoa jurídica, o que não se poderia conceber.

A comprovação da qualificação econômico-financeira do contribuinte, por meio de índices contábeis é um primeiro viés que ratifica a necessidade da contabilidade como instrumento necessário da celebração de NJP no âmbito tributário.

Com a escrituração contábil, a Fazenda Pública obtém informações precisas e conhecimento da capacidade da empresa na continuidade do acordo a ser celebrado.

Além disso, a contabilidade vem num segundo plano como meio necessário para a própria negociação envolvendo os valores e prazos pelos quais o contribuinte poderá amortizar o seu débito, de maneira que cubra realmente o principal, mês a mês, além de fazê-lo no menor prazo possível, mas realizável para ambas as partes.

As propostas devem ser suficientes para amortizar realmente o débito da empresa, mas não tão altas a ponto de inviabilizar o seu funcionamento, sob pena de se tornar insustentável, o que certamente causará o seu rompimento.

Têm sido comuns nas Procuradorias requerimentos de celebração de negócio jurídico processual tributário que, além de carecerem de fundamento legal

– uma vez que a maioria das Procuradorias ainda não regulamentou o tema – também são desprovidos de propostas seguras e viáveis para o enfrentamento do parcelamento.

A contabilidade poderá, portanto, apontar qual o valor de “ouro” suficiente, mas viável para que o plano de amortização tenha futuro.

Para tanto, a contabilidade deve considerar o total consolidado dos débitos¹⁰ que serão inseridos no plano de amortização, e registrá-los em conta específica no passivo do seu balanço patrimonial, circulante ou não circulante, a depender do exercício.

Os juros e encargos sobre o parcelamento igualmente deverão ser apropriados na despesa financeira da entidade no resultado do exercício¹¹.

Todos esses valores devem ser suportados pelo ativo da empresa, de maneira que seus resultados viabilizem a continuação do pagamento durante o prazo da amortização do débito. Reiterados resultados negativos podem importar não somente no rompimento do acordo, com todas as consequências negativas daí advindas, mas também em maior endividamento da pessoa jurídica.

Suas demonstrações devem, enfim, ser as mais claras possíveis para evidenciar que o plano, colocado em prática, funcionará até a liquidação total do débito.

De qualquer modo, é bom que se lembre que qualquer tipo de negócio jurídico processual tributário envolve a liberalidade do Fisco, que pode, diante da apresentação da situação econômico-financeira do Contribuinte, não aquiescer com a proposta apresentada, ou concordar com ela desde que com alterações que sejam capazes de, ao final do acordo, importar na liquidação do débito.

8 CONCLUSÃO

Como se pôde verificar no decorrer desta explanação, a contabilidade é importante instrumento para a realização de um negócio jurídico processual tributário bem estruturado e que tenha por finalidade destrancar o processo judicial, com vistas a, mediatamente, colocar fim ao passivo tributário da empresa.

10. Débito Consolidado = Valor do Principal + Multa de Mora ou de Ofício + Juros de Mora.

11. “Por fim, lembramos que os juros a apropriar deverão ser lançados na mesma conta que registrou originalmente o parcelamento, sendo que, as parcelas exigíveis até o término do exercício seguinte deverão ser lançadas no Passivo Circulante (PC) e as parcelas exigíveis após o término do exercício seguinte deverão ser lançadas no Passivo Não Circulante (PNC), ambas do Balanço Patrimonial da empresa” (Parcelamento de tributos e contribuições federais. **Valor Consulting**, 13 maio 2021. Disponível em: <<https://www.valor.srv.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=186>>. Acesso em: 16 out. 2020.

As demonstrações contábeis da empresa são de grande importância para a relação jurídica que se estabelece entre o Contribuinte e a Fazenda Pública, e são levadas em consideração nos processos de tomada de decisões entre as partes, agora protagonistas nesses novos modos de cobrança do crédito tributário, baseados em consensualismo e cooperação.

9 REFERÊNCIAS

FERNANDES, Edison Carlos. **Demonstrações financeiras**: gerando valor para o acionista. São Paulo: Atlas, 2011.

FERNANDES, Edison Carlos. **Direito e contabilidade**: fundamentos do direito contábil. São Paulo: Trevisan Editora, 2015.

Fontes de consulta:

<https://www.olicitante.com.br/sumula-tcu-289-exigencia-indices-contabeis/>

<https://www.valor.srv.br/matTecs/matTecsIndex.php?idMatTec=186>

http://www.socontabilidade.com.br/conteudo/BP_ativo6.php

<http://www.e-auditoria.com.br/publicacoes/os-caminhos-para-negociacao-de-dividas-tributarias/>

<https://www.gov.br/pgfn/pt-br/servicos/orientacoes-contribuintes/negocio-juridico-processual>