UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE DE
RIBEIRÃO PRETO
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CONTROLADORIA E CONTABILIDADE

ANTÔNIO DE CÍSTOLO RIBEIRO

**Provisões, Contingências e Normas Contábeis: Um Estudo de Gerenciamento de
Resultados com Contencioso Legal no Brasil**

Orientadora: Profa. Dra. Maísa de Souza Ribeiro

Ribeirão Preto
2012

Prof. Prof. Dr. João Grandino Rodas
Reitor da Universidade de São Paulo

Prof. Dr. Sigismundo Bialoskorski Neto
Diretor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto

Prof. Dra. Adriana Maria Procópio de Araújo
Chefe do Departamento de Contabilidade
ANTÔNIO DE CÍSTOLO RIBEIRO

Provisões, Contingências e Normas Contábeis: Um Estudo de Gerenciamento de Resultados com Contencioso Legal no Brasil

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo para obtenção do título de mestre em Ciências.

Área de concentração: Controladoria e Contabilidade.

Orientadora: Profa. Dra. Máisa de Souza Ribeiro

“Versão Corrigida. A original encontra-se disponível na FEA-RP/USP”

Ribeirão Preto
2012

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

Ribeiro, Antônio de Cístolo

Provisões, contingências e normas contábeis: um estudo de gerenciamento de resultados com contencioso legal no Brasil.

Ribeirão Preto, 2012.

89 p. : il. ; 30 cm

Dissertação de Mestrado, apresentada à Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto/USP.

Área de concentração: Controladoria e Contabilidade.

Orientador: Ribeiro, Máisa de Souza.

1. Gerenciamento de resultados. 2. Provisão. 3. Ativo contingente. 4. Passivo contingente. 5. Contencioso legal tributário

NOME: RIBEIRO, Antônio de Cístolo

Título: Provisões, contingências e normas contábeis: Um estudo de Gerenciamento de Resultados com Contencioso Legal no Brasil

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo para obtenção do título de mestre em Ciências.

Aprovada em:

Banca Examinadora

Profa. Dra. Elionor Farah Jreige Weffort

Instituição: FECAP – SP

Assinatura:_____

Prof. Dr. Silvio Hiroshi Nakao

Instituição: USP – RP

Assinatura:_____

Profa. Dra. Maisa de Souza Ribeiro

Instituição: USP – RP

Assinatura:_____

*Aos meus pais, que em meio a tanta simplicidade e pobreza, souberam
me fazer perceber que a pior das misérias é a ignorância.*

AGRADECIMENTOS

A minha esposa e filhos,

A todos meus professores

A minha orientadora, um agradecimento especial,

A todos os entrevistados,

Aos revisores,

*A quem me ajudou e incentivou e fez com que este caminho fosse mais
fácil de ser percorrido.*

RESUMO

RIBEIRO, Antônio de Cístolo. **Provisões, contingências e normas contábeis: um estudo de Gerenciamento de Resultados com Contencioso Legal no Brasil. 2012. Dissertação (Mestrado)** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2012.

A presente pesquisa investigou frente às subjetividades apresentadas pelas normas contábeis *do International Financial Report Standards (IFRS)*, cuja responsabilidade por traduzir, adaptar a situações locais e acompanhar a introdução no Brasil é do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e pela Legislação Tributária Brasileira, se há indícios de possibilidade de prática de Gerenciamento de Resultados (GR) via provisões relacionadas com o contencioso legal. Buscou-se também entender as singularidades da legislação tributária brasileira e os mecanismos usados na prática de GR. O procedimento Contábil, emitido pelo CPC, que disciplina a contabilização das provisões e dos ativos e passivos contingentes é o de nr. 25, uma tradução e adaptação do *International Accounting Standard Nr. 37 (IAS 37)*, e foi o documento básico para o desenvolvimento deste trabalho. Buscou-se também entender se, após a introdução do CPC 25, houve aumento no *disclosure* de informações contábeis relativas a provisões e contingências pelas empresas. Como contribuição final foram explorados possíveis mecanismos para mitigar práticas de GR. A pesquisa é exploratória e triangula informações de advogados e auditores, explorando a existência e o mecanismo de GR via contencioso legal e as medidas a serem tomadas para sua mitigação. O período examinado compreende de 2006 - 2010, o qual inclui a introdução da Lei 11631 que muda a Lei das Sociedades por Ações e as normas do IFRS no Brasil. As provisões que têm origens em demandas fiscais administrativas e judiciais são elementos que podem ser manipulados pelas instituições utilizando de subjetividades existentes no entendimento e aplicação da legislação, no sentido de melhorar ou piorar o resultado contábil. A pesquisa mostrou que devido ao intrincado sistema tributário nacional, existe a possibilidade de gerenciamento de resultados via constituição ou não de provisões. Também foi confirmado que após a emissão do CPC 25, as empresas aumentaram o *disclosure* de informações sobre provisões, passivos e ativos contingentes.

Palavras-chave: gerenciamento de resultados. provisão. ativo contingente. passivo contingente. contencioso legal tributário.

ABSTRACT

RIBEIRO, Antônio de Cístolo. **Provisions, contingencies and accounting standards: a study of Earnings Management through a Litigation Process in Brazil. 2012. Masters dissertation** - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2012.

Given the subjectivity inherent in the accounting standards of the International Financial Report Standards (IFRS) that are translated into Portuguese, adapted to local situations and monitored by the Comitê de Pronunciamentos Contábeis (Accounting Standards Board - ASB) and the Brazilian tax legislation, the present study investigated whether there is evidence of the possible occurrence of earnings management practice through provisions related to a litigation process. Since it was an exploratory study, we also tried to understand the peculiarities of the Brazilian tax legislation and the mechanisms used in earnings management practices. The accounting procedure No 25 issued by the Accounting Standards Board (ASB), that is, ASB No 25 regulates the accounting of provisions and contingent assets and liabilities and is a translation and adaptation of the International Accounting Standard No. 37 (IAS 37). It is the document upon which this study was based. We also sought to understand whether after the introduction of the Accounting Standards Board No. 25 there was an increase in the disclosure of accounting information on provisions and contingencies by companies. As a final contribution we explored possible mechanisms to constrain earnings management practices. The study is exploratory and triangulates information from lawyers and auditors, exploring the existence and the mechanism of earnings management through a litigation process and the actions to be taken for its mitigation. The study period is 2006 - 2010, which includes the introduction of act 11631 that incorporates changes to the corporations' law and IFRS standards in Brazil. The provisions originated in administrative and judicial tax demands are elements that can be handled by the institutions that use the subjectivity in the interpretation and application of legislation by users and in procedures, in order to improve or worsen the accounting result, thus configuring earnings management practice. The research has shown that due to the intricate tax system in Brazil there is the possibility of earnings management via the constitution of provisions or not. It was also confirmed that after the issuance of ASB No. 25 the companies increased the disclosure of information on provisions, liabilities, assets and contingents.

Key-words: earnings management. provision. contingentasset. contingent liability. litigation tax law.

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Techniques to ensure the trustworthiness of qualitative research	32
Tabela 2: Análise de Conteúdo de entrevistas - Auditores.....	38
Tabela 3: Análise de conteúdo de entrevistas - Advogados	39
Tabela 4: Provisões em relação a ativo e receitas	44
Tabela 5: Resultados – ANÁLISE DE CONTEÚDO	44
Tabela 6: Provisões para as companhias - 2007/2010.....	45
Tabela 7: Consolidação de Processos por natureza	46
Tabela 8: Percepção Sobre GR e Subjetividade – Auditores	47
Tabela 9: Advogados – Singularidade – complexidade – morosidade.....	48

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Ilustração 1: Esquema do trabalho de pesquisa	33
---	----

LISTA DE ABREVIATURAS

ADRs - American Depositary Receipts

ADV – Advogado

AMB – Ambientais

AUD – Auditor

BCB - Banco Central do Brasil

CNJ - Conselho Nacional de Justiça

COMB NEG – Combinação de Negócios

CPC - Comitê de pronunciamentos Contábeis

CRC - Conselho Regional de Contabilidade

CVM - Comissão de Valores Mobiliários

DEP JUD – Depósitos Judiciários

GGAAP. German General Accepted Accounting Principles

GR - Gerenciamento de Resultados

IAS 37 – *Internacional Accounting Standards*

IASC - International Accepted Accounting Principles

IBRACON - Instituto Brasileiro de Contadores

IFRS - International Financial Reports Standards

ISS – Imposto sobre Serviços

JRS + CM – Juros mais Correção Monetária

PGTO – Pagamento

Previ – Previdenciárias

REFIS - Programa de Recuperação Fiscal

REVERS – Reversão

SEC - Security and Exchange Commission

SF – Saldo Final

SI – Saldo Inicial

Trab – Trabalhistas

TRAN – Transferência

Trib – Tributárias

USGAAP –United States General Accepted Accounting Principles

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
1 - FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	16
2 - O SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL E JULGAMENTO DE	
PROCESSOS.....	25
2.1 - Singularidade e Complexidade	25
2.2 – Oportunidades para o Gerenciamento	28
3. METODOLOGIA E INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS	30
3.1 Pesquisa Inicial Exploratória	32
3.1.2 Entrevistas.....	34
3.1.2.1. Entrevistas com auditores.....	34
3.1.2.2 Entrevistas com advogados.....	34
3.1.3 Entrevistas com Advogados	35
3.2 Análise de conteúdo.....	35
3.3 Movimentação das Contas de Provisões.....	36
3.4 Pesquisa documental à base de dados secundários da Economática®	36
3.5 Segunda rodada de Entrevistas	36
3.6 Consulta a Juristas	36
4. ANÁLISE DO OBJETO	37
4.1 Análise das entrevistas.....	37
4.1.1 Implantação do IFRS no Brasil	40
4.1.2 Gerenciamento de Resultados	40
4.1.3 Provisões	40
4.1.4 Notas Explicativas.....	41
4.1.5 Ressalvas em parecer relacionadas a provisões	41
4.1.6 Laudo (Relatório) dos advogados	41
4.1.7 Complexidade das leis.....	42

4.1.8 Prevenção do GR.....	43
4.2 Análise das demonstrações financeiras.....	43
4.2.1. Consulta a Especialistas	48
4.2.1.1 Singularidades do sistema tributário.....	
4.2.1.2 Morosidade dos processos administrativos	49
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	51
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	54
ANEXO I: Lista de tributos (impostos, contribuições, taxas, contribuições de melhoria) existentes no Brasil.....	59
ANEXO II: Variáveis utilizadas no Relatório Sintético Justiça em Números, por Justiça e Total	63
ANEXO III: Currículo dos entrevistados.....	64
APÊNDICE I: Protocolo de Entrevista para Advogados	66
APÊNDICE II: Protocolo de Entrevista para Auditores	68
APÊNDICE III: Roteiro de entrevista 2 - com advogados	69
APÊNDICE IV - Roteiro de entrevista com auditores.....	70
APÊNDICE V: Transcrição de entrevista realizada com advogada em 31.01.2011 em Ribeirão Preto.....	71
APÊNDICE VI: Transcrição de Entrevista Auditor 4.....	76
APÊNDICE VII – Entrevista com Prof. Dr. Roque Carrazza.....	81
APÊNDICE VIII – Questionário para Pesquisa.....	86

INTRODUÇÃO

Uma preocupação constante dos estudiosos da teoria de contabilidade tem sido o estudo de situações e incentivos que levam as empresas a praticarem gerenciamento de resultados (GR). Não existe uma teoria que trate especificamente de gerenciamento de resultado, mas existe, como se verá na revisão de literatura, estudos que identificam situações nas quais as empresas ou seus gerentes praticam GR.

O Brasil tem uma legislação tributária complexa, que cria obrigações nem sempre bem explícitas que terminam em prolongadas disputas administrativas e judiciais, tanto nas obrigações tributárias e trabalhistas, como também nas relações cíveis. Desta forma, entender possíveis práticas de GR com utilização do contencioso legal, poderá levar os usuários das demonstrações financeiras a uma interpretação mais crítica ao analisar estas contas. O ambiente de incertezas e de subjetividade é um fértil campo para aqueles que pretendem de alguma forma praticar o gerenciamento de resultados. As contingências tributárias não são exploradas na literatura internacional como fontes de GR, a não ser aquelas relacionadas com provisão para imposto de renda como nos estudos de Dhaliwal, Gleason, e Mills (2004) e imposto de renda diferido de Phillips, Pincus e Rego (2003).

O pronunciamento contábil 25 (CPC 25) e a norma do International Accounting Standards (IAS 37), que tratam da contabilização de provisões e divulgação de ativos e passivos contingentes, determinam que os advogados das empresas devam emitir laudos, com base nos quais as mesmas decidirão se vão ou não constituir provisões para contingências tributárias ou legais ou se apenas divulgarão as contingências tributárias em notas explicativas. A possibilidade de se tomar decisões discricionárias em situações que sejam de seu interesse pode facilitar a prática de GR.

Esta pesquisa, que teve cunho exploratório, estudou mais especificamente o contencioso legal e analisou se as mudanças nas normas contábeis causadas pela introdução das regras do IFRS no Brasil influenciaram no comportamento das empresas quanto à divulgação de informações. Para fins deste trabalho, o contencioso legal, foi considerado o conjunto dos processos administrativos ou judiciais, pelos quais a empresa procura garantir ou resguardar seus direitos frente a ações do Estado. Sendo assim, a pesquisa teve o objetivo de responder às seguintes questões:

Objetivos:

- Investigar a percepção de advogados, auditores e juristas sobre possibilidade de prática de Gerenciamento de Resultados com uso de provisões sobre contencioso legal no Brasil.
- Investigar com base nas informações publicadas nas demonstrações financeiras de 2010 se com a introdução do CPC 25 houve aumento no disclosure de informações contábeis relativas a provisões e contingências pelas empresas.

A pesquisa se justificou, pois tornou mais evidente ao mercado a possibilidade de práticas de GR via provisões legais. A divulgação de alguns mecanismos de GR contribuirá para a redução de assimetrias de informações entre os vários agentes.

O GR é uma prática contábil que pode ser decorrente de motivos que vão da tentativa de se distribuir mais uniformemente os resultados anuais, até a defesa de interesses particulares de gerentes e diretores, quando os mesmos são remunerados com base nos resultados alcançados. Conforme Sevin e Schroder (2005), GR é a tentativa dos diretores corporativos de influenciar nos relatórios de receita de curto prazo. Segundo os autores, durante os anos 90, muitos executivos corporativos enfrentaram grande pressão para atingir objetivos de receita e ficar dentro das projeções dos analistas financeiros para suas companhias. Em resposta, os gerentes usaram práticas agressivas e até fraudulentas de reportar resultados financeiros. Os vários motivos para prática de gerenciamento de resultados, listados pelos autores, são: influenciar no mercado de ações, aumento da compensação dos gerentes, reduzir a probabilidade de violar contratos de empréstimos e reduzir a possibilidade de intervenção das autoridades governamentais.

O ex- *Chairman* da Security and Exchange Commission (SEC) Levitt (1998), relacionou cinco técnicas de GR que ele descreveu como ameaças à integridade dos relatórios financeiros, sendo elas:

-*Taking a bath (or big bath)*: em um ano que o resultado da empresa não esteja naturalmente negativo, a empresa seleciona ativos que devem ser baixados para resultado e efetua a baixa de uma vez só. Este procedimento piora o resultado do exercício em que é praticado, mas no futuro pode ser revertido, melhorando o resultado conforme o interesse dos gestores. Isto corresponde a dizer que, o resultado que já estava ruim é piorado com interesse de reverter o resultado negativo em um exercício futuro e melhorar o resultado;

-*Creative aquisiton accounting*: evitar despesas futuras fazendo um débito total na conta pesquisas e desenvolvimento em processo. Neste caso, ao efetuar uma

aquisição, a empresa faz com que parte do valor de imóveis ou equipamentos adquiridos seja atribuído a pesquisas e desenvolvimento, levando este valor ao resultado do período ao invés de contabilizá-lo no ativo. Este procedimento fará com que o resultado do exercício em que foi praticado fique pior, mas o melhorará em exercícios futuros, por redução do valor das despesas de depreciação;

Não obstante o comentário de Levitt sobre a possibilidade de se gerenciar resultados usando desta técnica, este não seria um comportamento legal, pois estaria ocorrendo manipulação de valores à revelia da técnica contábil.

-Cookie Jar Reserves:

A ilusão praticada por algumas companhias que usam suposições irrealistas para estimar passivos para alguns itens como devoluções de vendas, perdas com empréstimos ou custos com garantias. Fazendo isso, elas escondem reservas em “potes de biscoitos” durante os bons tempos e os pegam de volta quando necessário em tempos ruins. Empregados, investidores, e credores, clientes e fornecedores todos querem entender o efeito esperado. Precisamos certamente, assegurar que os relatórios financeiros forneçam esta informação. Mas isto não pode levar a ruborizar todos os custos associados – e talvez um pouco extra – por meio dos relatórios financeiros.¹ (LEVITT, 1998)

-Abusing the materiality concept: Contabilizar deliberadamente erros ou ignorar os relatórios financeiros, e assumir que o impacto é insignificante;

Algumas empresas fazem mau uso do conceito de materialidade. Elas intencionalmente registram erros dentro de um limite percentual definido. Elas, então, tentam desculpar esta inverdade, argumentando que o efeito sobre a linha de fundo é muito pequeno para a matéria. Se for esse o caso, por que eles trabalham duro para criar esses erros? Talvez porque o efeito pode ser importante, especialmente se ele pega o último centavo da estimativa de consenso. Quando, ou a gerência ou os auditores externos são questionados sobre essas violações claras de GAAP, eles respondem timidamente... Não importa. É imaterial. "Nos mercados em que o não atingimento do lucro por um centavo pode resultar em uma perda de milhões de dólares em capitalização de mercado, tenho dificuldade em aceitar que alguns desses chamados não eventos simplesmente não importa². (LEVITT, 1998).

¹Tradução Livre: *A illusion played by some companies is using unrealistic assumptions to estimate liabilities for such items as sales returns, loan losses or warranty costs. In doing so, they stash accruals in cookie jars during the good times and reach into them when needed in the bad times. Employees, investors and creditors, customers and suppliers all want to understand the expected effects. We need, of course, to ensure that financial reporting provides this information. But this should not lead to flushing all the associated costs – and maybe a little extra -- through the financial statements.*

² Tradução Livre- *Some companies misuse the concept of materiality. They intentionally record errors within a defined percentage ceiling. They then try to excuse that fib by arguing that the effect on the bottom line is too small to matter. If that's the case, why do they work so hard to create these errors? Maybe because the effect can matter, especially if it picks up that last penny of the consensus estimate. When either management or the outside auditors are questioned about these clear violations of GAAP, they answer sheepishly ...It doesn't matter. It's immaterial."* In markets where missing an earnings

-Improper revenue recognition: registrar vendas antes de serem efetivadas. Conforme Levitt (1998) metade dos casos de advertência da SEC em 1999 e 2000 envolviam problemas de reconhecimento impróprio de resultados.

Segundo o autor, a proposta das referidas técnicas é fruto de observações efetuadas durante sua gestão como responsável pela SEC. Tais técnicas foram também exploradas em estudos posteriores como os de Munter (1999) e Magrath e Weld (2002).

Esta dissertação está organizada como segue: no capítulo 1 – Fundamentação Teórica é discutida a literatura sobre GR. No capítulo 2 aborda-se O Sistema Tributário no Brasil e Julgamento de Processos. O capítulo 3 discute Gerenciamento de Resultados, o capítulo 4 discute a Metodologia de Pesquisa e o capítulo 5 analisa os resultados.

1 - FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

O estudo da organização empresarial e seus fundamentos teve grande desenvolvimento após a Segunda Guerra Mundial, mas Coase (1937), ao lançar o artigo A Natureza da Firma, já comentava sobre as evoluções da economia, que levaram à Nova Economia Institucional, servindo de base para o estudo das organizações. Ao procurar uma teoria que explique os motivos pelos quais um gerente ou uma empresa se dispõem a praticar GR, deve-se considerar os vários relacionamentos que acontecem dentro das instituições e as várias forças que podem influenciar no comportamento dos players envolvidos.

a) Teoria da agência

A teoria da agência trata da relação entre o principal e o agente, sendo que o principal é o *stockholder* ou proprietário da empresa, que contrata o agente para tomar decisões em seu nome. O agente contratado, sendo um ser racional, procurará maximizar o seu benefício e, muitas vezes poderá agir contra os interesses do principal, ao buscar sua própria maximização de resultados.

O estudo da agência é importante para este trabalho, à medida que fornece uma sustentação teórica, para se entender os motivos que levariam um gerente a praticar o gerenciamento de resultados. Quando não estiver defendendo seus interesses particulares, o gerente poderá estar agindo coercivamente no interesse do principal, sendo que esta coerção pode ser declarada, ou por próprias limitações criadas pelo agente, em defesa, por exemplo, de seu emprego.

Jensen e Meckling (1976) escreveram sobre a teoria da agência e a teoria dos direitos de propriedade juntamente com a teoria das finanças e desenvolveram a teoria da estrutura de propriedade da firma. Eles definiram a teoria dos custos de agência mostrando seu relacionamento com a separação e os controles exploram a natureza dos custos de agência existentes devido a débitos e capital externo. Os pesquisadores dizem que o principal, ao contratar um agente para agir em seu interesse, dá início a uma relação de conflito entre os seus desejos e os do agente contratado, ambos podem ter comportamentos totalmente diferentes frente ao risco. O principal vai arcar com um custo extra para supervisionar e controlar as ações do agente. O agente por estar envolvido nas operações diárias de uma entidade, com muito mais detalhes, acaba

adquirindo uma carga de informações que muitas vezes não chegam ao principal, dando então origem a uma assimetria de informações. Berle e Means (1932) analisaram a composição, evolução da corporação e a divergência de interesses entre propriedade e controle.

A teoria da agência tem sido muito explorada, com artigos iniciais da década de 30, passando a ser mais detalhadamente estudada nas décadas de 70 e 80, assim, Barnard (1985) escreveu sobre as funções do executivo. Ele forneceu uma teoria abrangente do comportamento cooperativo em organizações formais. O autor insistiu que as organizações, por suas naturezas, são sistemas cooperativos e não podem falhar nesta missão. Ele tratou a organização como um conjunto de contratos, dizendo, que cada indivíduo deve decidir se quer participar, ou não, do contrato; ao decidir positivamente, cada membro espera atingir seus objetivos. Fama (1980) tenta mostrar como a separação da propriedade e do controle, típica das grandes corporações pode ser uma forma eficiente de organização econômica.

A firma é disciplinada pela competição com outras firmas. Seus participantes, principalmente, os gerentes enfrentam a disciplina e a oportunidade fornecidas pelos mercados para seus serviços. Waterman e Meyer (1998) dizem que apesar do grande número de pesquisas tem havido poucas tentativas de testar o modelo agente-principal. O modelo faz dois pressupostos básicos, que existe conflito entre os diretores e seus agentes e que os agentes têm mais informações que seus diretores, resultando em assimetria de informação entre eles, os autores indagam e pesquisam sobre a validade deste modelo. Mitinick (1975) mostra várias formas de se policiar o agente e os custos associados. Basu (1985) estuda a compensação da força de vendas e as variáveis que incentivam na variação desta compensação. O autor faz o estudo, tomando em conta a teoria da agência e os conflitos entre agente e principal e o desafio do trabalho. Eisenhardt (1989) concluiu que a teoria da agência oferece *insights* únicos de sistemas de informações; esclarece incertezas, incentivos e riscos e é uma perspectiva empírica válida, particularmente quando associada a outras perspectivas. Segundo o autor, se um gerente é pago com base nos resultados alcançados, ele poderá, desde que haja certa proteção ao seu modo de agir, tentar manipular as informações contábeis, de forma a reportar um resultado melhor. Este mesmo gerente em um ano de ótimos resultados poderá praticar gerenciamento de resultado, no sentido de provisionar valores que poderão ser revertidos em exercícios futuros, caso o resultado não seja o esperado.

Chau e Siu (2000) dizem ser pioneiros em estudo da ética na tomada de decisão, e que sua pesquisa indicará aos executivos quais ações, se houver alguma, devem ser tomadas para levar ética aos negócios. Segundo os referidos autores, teoricamente as características do trabalho e dos indivíduos em um empreendimento corporativo são conclusivas para decisões éticas. Eles constroem um modelo tentativo de tomada ética de decisão, o qual conduz à ideia de que qualquer forma de gerenciamento de resultados está diretamente ligada com a ética corporativa ou individual, e guia as ações dos agentes envolvidos.

b) Gerenciamento de Resultados

Em análise da literatura internacional, pode-se verificar que as práticas de GR estão relacionadas com provisões para devedores duvidosos, conforme estudos feitos por McNichols e Wilson (1988); depreciações, estudada por DeAngelo (1988); e antecipação ou postergação de reconhecimento de receita ou equalização (*Smoothing*) da receita, conforme estudo de Defond e Park (1997). Para consolidar a fundamentação teórica, tem-se que buscar ainda os escritos sobre GR, como o conceito de “*creative accounting*” ou contabilidade criativa, assim definida por Griffiths (1986 apud AMAT; BLAKE; DOWDS, 1998), os autores exploram o conceito de contabilidade criativa dando uma conotação de manipulação de resultados e consideram que contadores podem manipular valores que divulgam.

Cada empresa no país está encontrando seus lucros. Cada conjunto de contas publicadas é baseado em livros que foram delicadamente cozidos ou completamente assados. Os números que são alimentados duas vezes por ano ao público investidor foram todos mudados, afim de proteger o culpado. É a maior decepção desde o cavalo de Tróia. . . Na verdade, esta decepção é toda imperfeitamente de bom gosto... É totalmente legítimo. É a contabilidade criativa.³

Amat, Blake e Dowds (1998) citaram ainda Jameson (1988, p. 7), que definiu *creative accounting*, como:

³ Tradução Livre: *Every company in the country is fiddling its profits. Every set of published accounts is based on books which have been gently cooked or completely roasted. The figures which are fed twice a year to the investing public have all been changed in order to protect the guilty. It is the biggest contrick since the Trojan horse. . . In fact this deception is all imperfectly good taste. It is totally legitimate. It is creative accounting.*

O processo de contabilidade consiste em lidar com muitas questões de julgamento e de resolução de conflitos entre abordagens concorrentes para a apresentação dos resultados de eventos e transações financeiras...⁴.

No Brasil vários artigos foram publicados sobre práticas de GR sendo que alguns pesquisadores já vêm se firmando como especialistas neste tema: Martinez (2001) estudou as companhias abertas brasileiras no período de 1995 a 1999 e constatou que elas praticam GR, com objetivos de evitar reportar perdas, sustentar o desempenho recente e reduzir a variabilidade dos resultados. Ele constatou ainda que, as empresas que praticam GR seduzem os investidores no curto prazo, mas são penalizadas pelo mercado no longo prazo quando o procedimento é identificado. Sancovich e Matos (2003) concluíram que muitos profissionais de empresa consideram eticamente aceitáveis as decisões tomadas para gerenciar lucros, como os próprios autores explicam:

Este trabalho documenta e avalia os julgamentos de uma amostra de profissionais envolvidos com a administração de empresas no Brasil sobre gerenciamento de lucros, e os compara com os julgamentos de administradores, contadores e demais profissionais de empresas sediadas nos Estados Unidos. Um dos resultados mais importantes desse estudo é a constatação de que os entrevistados, em geral, consideraram eticamente aceitáveis as decisões operacionais tomadas para gerenciar lucros, e expressaram algumas reservas, mas não condenaram a adoção de práticas contábeis para cumprir a mesma finalidade. Outra constatação importante foi a de que os profissionais entrevistados nos Estados Unidos, quando comparados com os entrevistados no Brasil, discriminaram com maior clareza essas duas maneiras de gerenciar lucros. Sugeriu-se que esses resultados podem ser explicados pelos efeitos conjuntos (1) do uso generalizado de sistemas de controle financeiro nas empresas; (2) das características das normas que regem o funcionamento do mercado de capitais no Brasil e nos Estados Unidos; e (3) dos modos de governança corporativa das empresas que empregam os entrevistados.

Lopes e Tukamoto (2007) analisaram as companhias listadas em bolsa no período de 1995 a 2003, verificando GR em função da norma contábil adotada, comparando USGAAP, IASC e German GGAAP. Os autores formularam duas hipóteses, sendo a primeira que o nível de GR nas companhias que emitiram e não emitiram *American Depositary Receipts* (ADRs) são iguais. A segunda hipótese dizia que o gerenciamento contábil segundo as normas comparando USGAAP, IASC e German GAAP são iguais. Em ambas as hipóteses os níveis de resultados não

⁴ Tradução Livre: *The accounting process consists of dealing with many matters of judgment and of resolving conflicts between competing approaches to the presentation of the results of financial events and transactions*

apresentaram médias estatisticamente diferentes na comparação entre os grupos de empresas.

Em seu artigo *Deteção do gerenciamento de resultados pela análise do diferimento tributário*, Paulo, Martins e Corrar (2007), estudaram o GR por meio de imposto de renda diferido, comparando as práticas no Brasil e nos Estados Unidos. Os autores chegaram à conclusão pela análise empírica que o diferimento tributário não aumenta o poder preditivo dos modelos que serviram de base para sua análise. A explicação dada é que os incentivos que levam à prática do GR nos Estados Unidos são diferentes que no Brasil e, que as normas sobre apropriação de Imposto de Rendas diferidos no Brasil eram na época do estudo mais flexíveis que as normas Norte Americanas.

Coelho e Lopes (2007) examinaram a existência de GR nas companhias abertas brasileiras. A hipótese investigada foi a de que as escolhas contábeis são baseadas em produzir informações adequadas aos objetivos econômicos dos gestores e proprietários. Os autores encontraram indicação da prática de GR contábil, mas não lograram confirmar com significância estatística que tal prática estivesse associada aos seus níveis de endividamento. Nardi e Nakao (2009) mencionaram que “certas escolhas são feitas para iludir os usuários quanto ao real desempenho econômico-financeiro da companhia por meio de GR, o qual seria fruto de uma atitude oportunista”. Segundo eles, “se tal fato é possível, pode-se verificar que o objetivo de reduzir a assimetria informacional e contribuir para a alocação de recursos mais segura, por parte da contabilidade, pode não ser alcançado”. Almeida et alii (2005) investigaram GR em empresas brasileiras. Os autores dizem que pesquisas anteriores sugeriram que a organização industrial pode ter um papel relevante na motivação de práticas de GR. Os resultados sugeriram que a classificação das indústrias por setor de atividade não explica a variação em atividades de GR para a amostra selecionada. O resultado não foi consistente com a hipótese formulada pelos autores. Cardoso et alii (2006) investigaram se a intensidade de acumulações discricionárias é diferente para empresas cujo nível de governança corporativa é certificado pela Bovespa, comparativamente àquelas que não o são; e para as empresas cujas ações negociadas na Bovespa têm alto nível de liquidez comparadas àquelas cujos títulos têm baixa liquidez. Os autores constataram em estudos empíricos que não é estatisticamente significativa na amostra de 1701 observações feitas entre 1997 e 2004, a intensidade de acumulação discricionária entre os grupos estudados. Martinez (2006) investigou se as empresas gerenciam seus resultados com o

propósito de reduzir sua variabilidade. O período investigado foi de 1995 a 1999 e os dados coletados do sistema Economática®. O estudo apurou que a redução da variabilidade dos resultados é um fator condicionante na decisão do reconhecimento de despesas. Os métodos de alocação de custos podem estar sendo estrategicamente definidos para influenciar o resultado contábil.

Baptista e Martinewski (2007) fazem uma revisão dos estudos sobre GR no Brasil, a partir da revisão da literatura estrangeira e nacional, identificam lacunas de pesquisa, apresentando possibilidades para estudos futuros. Na revisão feita pelos pesquisadores não foram encontrados estudos na literatura nacional que abordassem como tema central questões como sensibilidade do mercado ao GR, incentivos e motivações, no item elementos não foi investigada a influência da existência de investidores institucionais, estudos sobre os modelos utilizados na investigação da manipulação de resultados, consequência do GR sobre a relevância das informações contábeis. Martinez (2008) analisou modelos existentes na literatura internacional para estimar as acumulações discricionárias que são uma *proxi* usada para detectar GR. O estudo foi realizado no período de 1995 e 1999, usando a base de dados do sistema Economática®. Os resultados obtidos corroboram com a hipótese de GR para: a) evitar reportar perdas; b) sustentar o desempenho recente; c) piorar o resultado presente em prol de resultados futuros – prática conhecida como *take a bath*. Rosa et alii (2010), conjugaram a análise das redes sociais aos estudos bibliométricos no campo de produção científica de *earnings management* no Brasil, a fim de se alcançar um entendimento do desenvolvimento da pesquisa nesta área no país, bem como suas bases de sustentação do conhecimento gerado. Foram analisados 39 artigos oriundos dos principais veículos de publicação contábil. Os autores concluíram que a pesquisa sobre GR está em ascensão quanto ao número de artigos publicados, tendo este aumentado a cada ano. O campo de produção científica nesta área não está consolidado, existem redes de relacionamento pouco coesas e integradas entre autores e instituições. Observou-se também que um pequeno grupo de autores vem se tornando referência no tema, uma vez que foram citados em uma porcentagem significativa de trabalhos e estudos. Oliveira e Lamounier (2010) investigaram a existência de *income smoothing* nas companhias do segmento tradicional da Bovespa e nas companhias do novo mercado. Eles verificaram a prática de *income smoothing* nos dois grupos de empresas, exceto pela análise das contas de despesas com depreciação. Na análise das contas de receitas não operacionais e do ativo imobilizado, foi observado que embora existissem

indícios de que os dois grupos de empresas estariam alisando (*smoothing*) seus resultados, os coeficientes obtidos no segmento do mercado tradicional indicaram um nível maior da prática citada. Martinez e Reis (2010) estudando o rodízio de auditores independentes investigaram se este apresenta impacto ou não no gerenciamento de resultados das empresas. Eles concluíram que com ou sem o rodízio de auditores independentes, a proxy de gerenciamento de resultados não apresentou diferenças significativas. Salientam, no entanto, que dentro das auditorias independentes chamadas de “*big four*”, que são as quatro maiores empresas mundiais de auditoria, há prática de rodízio de profissionais que executam trabalhos num mesmo cliente.

GR e Fraude

Embora não se constitua em gerenciamento de resultados nos termos desta pesquisa, cita-se um exemplo de um processo de gestão fraudulenta de resultados do extinto Banco Nacional. Cupertino (2005) apresentou gráficos que evidenciaram que tanto o nível de provisões das operações de crédito, quanto às taxas de inadimplência do Banco Nacional eram reportadas como melhores do que as do mercado, inclusive de grandes bancos, como Banco Itaú e Bradesco. Enquanto divulgavam informações manipuladas, refletindo falsos resultados, os administradores do banco adquiriram ações aproveitando de sua possibilidade de alta na bolsa de valores, causada pelos falsos resultados divulgados. Após a alta das ações, eles venderam suas participações com altos lucros. Ao ser decretada a intervenção no Banco Nacional pelo Banco Central, a participação dos administradores no total das ações preferenciais do banco havia caído de 36,6% para 0,71%. Observa-se que esta situação não se enquadra nos casos de GR, e sim gestão fraudulenta de resultados. Os efeitos causados ao mercado demonstram a atenção que investidores e analistas devem prestar ao selecionarem suas opções de investimento. Isto mostra como a atenção dos agentes do mercado deve estar centrada em vários pontos de referência, para que não se deixem enganar por falsos ótimos resultados de empresas.

c) Pronunciamento Contábil 25 - Provisões e ativos e passivos contingentes

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC emitiu em 29.04.2009 o CPC 25, que é uma tradução do IAS 37 e trata especificamente sobre a contabilização de provisões e ativos e passivos contingentes. Como as novas exigências em relação à contabilização de valores são muito mais amplas do que as que existiam anteriormente

(Lei 6404 e legislação do imposto de rendas, procedimentos do Instituto Brasileiro de Contadores - IBRACON), as empresas tiveram que adaptar seus procedimentos para atender as novas normas introduzidas. De acordo com instrução do CPC, uma provisão deve ser contabilizada sempre que uma operação passada ou atual possa gerar desembolsos de caixa futuros para uma companhia e que haja possibilidade de se mensurar o valor deste desembolso. Quanto ao desembolso de caixa futuro, para que a provisão seja constituída, deve ser mais provável que ocorra do que não ocorra este desembolso. Se estas exigências não forem cumpridas, a empresa não constitui provisão, mas relata o fato em notas explicativas. O julgamento da empresa sobre a possibilidade ou não de ocorrer desembolsos de caixa futuros vai depender de documentação interna existente e no caso de contencioso tributário, de laudo emitido pelos seus advogados onde se apure valores, prazos e probabilidade de ocorrência destes eventos. A verificação final e aprovação dos valores com base nas evidências internas são feitas pelas empresas de auditoria externa. Como nas várias fases de determinação dos valores, prazos e probabilidades de ocorrência, os agentes envolvidos devem tomar decisões subjetivas, fica aberta uma possibilidade de se praticar GR, pelos gerentes ou diretores das empresas.

d) Síntese da revisão bibliográfica

Independente da situação, o GR tem uma forma padrão de ser, que assim se caracteriza:

Figura 1: Forma padrão do GR

Fonte: Ilustração do autor

Existe uma situação patrimonial e de desempenho que seria alcançada simplesmente pela aplicação das normas contábeis e que seria o resultado obtido por qualquer profissional de contabilidade que aplicasse consistentemente as normas contábeis, este é o resultado sem Gerenciamento.

Numa segunda situação, há o resultado a ser alcançado, seja por determinação dos *shareholders*, ou para atender exigências contratuais (Bancos) ou atingir resultados assumidos em orçamento, atingir previsões de analistas ou ainda interesse pessoal da gerência, este é o resultado após o gerenciamento.

A transposição do resultado de um ponto a outro acontece por interferência consciente e direta do profissional responsável. Gerenciar resultados é então interferir em uma situação normal para forçar atingir um resultado desejado. O gerenciamento de informação está intimamente ligado ao gerenciamento de resultados, pois neste caso o gerente pode escolher o momento mais apropriado para divulgar uma informação ao mercado, seja esta informação positiva ou negativa. Paulo (2007 p.84), em sua tese de doutorado, define muito claramente os vários tipos de resultados contábeis, dizendo que “o resultado contábil é a principal métrica utilizada para avaliação do desempenho por usuários externos à empresa”. O autor fez, então, uma distinção entre resultado e fluxo de caixa, definindo regime de competência que é baseado em *accruals* ou ajustes contábeis. Sendo que, chamamos de *accruals*, os ajustes feitos pela entidade para transformar o seu resultado do regime de caixa para o regime de competência. O regime de competência caracteriza-se pelo reconhecimento no resultado de receitas e despesas incorridas no período, independentemente, das suas realizações financeiras.

Existem formas alternativas de influir no resultado da companhia que não estão ligadas à fraude ou manipulação de resultados ou às escolhas contábeis. Estas formas de GR estão muitas vezes relacionadas ao ciclo operacional ou ao funcionamento da companhia. Um diretor esclarecido sobre os aspectos contábeis pode decidir se deve fabricar ou não um produto, de acordo com seu interesse de nível de receitas da companhia antecipando ou postergando a produção e influenciando diretamente nos níveis de reconhecimento de receitas e nos resultados. Estas formas se caracterizam mais como estratégias de condução dos negócios do que GR, pois a característica deste é manipular o resultado, depois de um evento ocorrido.

2 - O SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL E JULGAMENTO DE PROCESSOS

2.1 - Singularidade e Complexidade

No desenvolvimento da pesquisa em questão, ao discutir com advogados a possibilidade de se fazer GR via contencioso legal, sempre veio à tona o tema da complexidade de nosso sistema legal com destaque para o sistema tributário. Isto nos indica que o Brasil tem singularidades que o diferenciam de outros países em relação a estes sistemas. Embora o tema seja sempre trazido à discussão ao se perguntar qual é esta complexidade, surgem várias explicações nem sempre satisfatórias pois não deixam claras suas origens. Este capítulo foi introduzido no trabalho, para apurar a origem e a natureza desta complexidade. Sem entrar no mérito da origem de nosso direito, o que se pode observar é que a legislação brasileira é bastante dinâmica, recebe, frequentemente, vários acréscimos, resultando em número enorme de leis, decretos, regulamentos, portarias entre outros. Em entrevista com advogados tributaristas (veja Apêndice V), foi constatado que a legislação fiscal brasileira é complexa e que há grandes disputas entre o fisco e o contribuinte devido à interpretação de normas tributárias.

O Brasil passou até os anos 80 por um período de altas taxas inflacionárias que obrigava o governo a emitir periodicamente os chamados pacotes econômicos, que eram medidas de ajuste na economia, tentando baixar as taxas de inflação e que geralmente traziam consigo, várias leis de ajuste fiscal que tentavam aumentar a arrecadação, com objetivo de equilibrar as contas públicas. Estas leis muitas vezes escritas pelos técnicos do poder executivo federal em regime de urgência eram depois contestadas quanto à sua constitucionalidade, o que acabou gerando muitas disputas judiciais e criando obrigações ao governo de indenizar contribuintes por leis inconstitucionais. Conforme Sadek (2008):

Desde a Constituição Federal de 1988, 3994 leis foram questionadas no Supremo Tribunal Federal (STF). Neste período, 200 leis foram invalidadas no STF. No ano de 2007 das 128 normas estaduais e federais analisadas pelo STF 103 foram consideradas inconstitucionais. Para se ter uma ideia no México no período de 1994 a 2002, apenas foram questionadas 600 leis, sendo que 21 foram consideradas inconstitucionais. Em toda a história dos Estados Unidos, apenas 35 leis federais não estão mais em vigor por causa de vícios na sua elaboração.⁵

⁵ Por: Tribunal de Justiça do Maranhão Data de Publicação: 16 de junho de 2008. Disponível em: <http://www.direito2.com.br/tjma/2008/jun/16/brasil-e-recordista-em-numero-de-leis-inconstitucionais> acessado em 18.03.2011.

Ainda, conforme Sadek (2008) somam 235 mil às normas tributárias brasileiras, de acordo com pesquisa do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT). Sadeck informa que:

Por conta das normas, as empresas brasileiras são as que gastam mais tempo por ano com burocracia fiscal, segundo pesquisa também do Banco Mundial, são mais de 2600 horas ou 108 dias por ano gastos com obrigações tributárias municipais, estaduais e federais. Enquanto isso, empresas da Nova Zelândia ou da Suíça gastam em torno de 70 horas por ano.

Verifica-se, no Anexo 1, que o Brasil tem 85 diferentes impostos, taxas e contribuições de melhoria, que são aplicados alguns a todas as empresas e outras a ramos de negócio ou operações específicas. O gerenciamento e cumprimento de todas as referidas normas devem ser bastante complexos, pois além do número grande de tributos existentes, cada um se veste de uma rotina especial e de obrigações acessórias que se não cumpridas levam a multas e processos administrativos e judiciais.

O tributarista, pesquisador e professor livre docente, Ives Gandra Martins que trabalha na área tributária há mais de 50 anos, enfatiza a complexidade da legislação tributária no Brasil:

O sistema é caótico, particularmente à luz das sucessivas emendas constitucionais, que o maltrataram, com superposições de incidências e elevado nível de complexidade. Gera um custo fantástico de administração para contribuintes e para os diversos erários, facilitando a sonegação dolosa e impondo, para muitos setores a inadimplência sobrevivencial, como forma de sobreviver à falência. (MARTINS, 2008)

Este emaranhado de leis sobrepostas dificulta o bom andamento das empresas e para o fisco, que passa a ter que rever documentos até então legais. Existe um desperdício de tempo e trabalho profissional por parte do governo para revisar processos passados. O tributarista discute a premência de uma reforma tributária para a economia brasileira, dizendo que:

Não obstante às dificuldades enfrentadas, o futuro da economia brasileira não prescinde de uma profunda reforma que seja capaz de remover os entraves que o atual regime tributário brasileiro erige à melhoria e sustentação da competitividade da produção brasileira no mercado global. O grau de dificuldade dessa tarefa cresce à medida que, como ocorre no Brasil, o caminho da modernização tributária passa por penosas negociações federativas que se processam sob a ótica de preocupações imediatas com o impacto de quaisquer propostas de mudanças sobre os respectivos orçamentos. (MARTINS, 2008).

Mediante a esta complexa teia de decretos e leis estaduais, municipais e federais, os investidores, principalmente internacionais, podem se sentir temerosos de investirem

no país. A partir de 2008, com a introdução das normas do IFRS pelo CPC, a tendência é que uma dessas dificuldades para o investimento seja sanada, restando se efetuar a reforma tributária que vem sendo anunciada ao longo de vários governos.

Segundo Rosa (2010), o estoque de processos tributários existentes nos tribunais brasileiros era, em 2009, de 86,6 milhões de processos. Rosa (2009) afirma, ainda que, o processo de execução fiscal no Brasil é moroso, caro e de baixa eficiência. Na Justiça Federal, uma ação demora, em média, 12 anos para ser concluída, sem contar quatro anos iniciais da fase administrativa. De acordo com o relatório “Justiça em Números 2009”, divulgado pelo Conselho Nacional de Justiça – CNJ (Anexo 2), enquanto a taxa de congestionamento geral de processos na justiça foi de 69%, nos processos de execução fiscal esse percentual sobe para 90%, uma diferença de 21 pontos percentuais.

A lentidão de nosso Judiciário eleva enormemente os custos da transação, avaliou Campos (1998). Ele sugeriu: “Simplificação processual, limitações à orgia recursória e amplo uso das alternativas de mediação, inclusive nas relações trabalhistas, são parte fundamental de qualquer reforma do Judiciário”.

O Judiciário latino-americano comum tem seus procedimentos concentrados antes na formalidade que na substância (herança, em parte, do Direito Romano adicionado ao Código Napoleônico, em contraste com a tradição anglo-saxã do direito comum), analisa Kuczynsky (2004). Ele conclui: A ineficiência e lentidão burocrática criam grandes custos para a sociedade. Ingressaram, durante o ano de 2009, 25,5 milhões de processos nas três esferas da Justiça (18,7 milhões na Justiça Estadual, 3,4 milhões na Justiça Federal e 3,4 milhões na Justiça trabalhista). Ao final de 2009, também existiam 61,1 milhões de processos pendentes. Tramitaram, nos três ramos da Justiça, cerca de 86,6 milhões de processos em 2009, com a soma dos casos novos e dos processos pendentes de baixa. Vale destacar que, do total de processos em tramitação, mais de 70% ingressaram antes de 2009 (ou seja, já se encontravam pendentes no início de 2009). Relatório Justiça em Números (BRASIL, 2010).

Neste ambiente de incertezas e de complexidade, as empresas ao praticarem a “inadimplência sobrevivencial” mencionada por Martins (2008), muitas vezes são apanhadas pelo fisco e envoltas em morosos processos tributários. Reafirmando as palavras de Rosa, a carga tributária no Brasil é pesada, morosa, confusa, podendo ser interpretada com viéses intencionais de acordo com o resultado que se queira privilegiar.

2.2 – Oportunidades para o Gerenciamento

As oportunidades de prática de GR com contencioso tributário estão relacionadas ao poder discricionário das empresas ao fazerem julgamentos contábeis de se constituir ou não provisões sobre contingências tributárias. O documento que serve de base para esta decisão é o relatório preenchido pelos advogados, onde fazem constar se é mais provável ganhar do que perder um processo. Como será visto à frente neste trabalho, ao analisar as entrevistas efetuadas com advogados e auditores observa-se que na primeira auditoria os assessores tributários podem omitir um ou mais processos em andamento, seja de forma intencional ou não (veja Apêndice VI). Caso o advogado liste todos os processos, com suas probabilidades de perdas ou ganho, uma mudança futura nestas estimativas de probabilidades deve ser muito bem justificada aos auditores para que seja aceita e, mesmo assim, a mudança de probabilidade deve ser apresentada em notas explicativas. Se algum processo for omitido na auditoria inicial, o mesmo poderá ser usado futuramente como instrumento de gerenciamento de resultados.

Outra forma de se praticar o GR é, por meio de comum acordo do advogado com a empresa, mudar a estimativa de perda ou ganho para algum processo. Para isto, ele poderá fazer uso de paradigmas ou de novas jurisprudências criadas, seja por mudança de opinião dos tribunais, seja pelo uso de novas legislações que favoreçam ou prejudiquem o contribuinte. Como foi também levantado em entrevista e é fruto de futura discussão, o advogado é contratado pela empresa, sendo, portanto, considerado um de seus agentes, por isso ele tenderá a atender solicitações da empresa em relação à atribuição de probabilidade de perda ou ganho de determinados processos. Uma tendência natural é que ao entrar com uma ação, o advogado considere que haja mais probabilidade de ganhar do que perdê-la. Se a probabilidade de perder for maior do que ganhar, qual seria a justificativa para se entrar com uma ação? A explicação plausível, passa pela prática de GR, por meio da postergação do desembolso e da contabilização da mesma como perda. Uma outra finalidade seria prorrogar o pagamento até que saia uma legislação que conceda anistia fiscal sobre aquele tipo de autuação, com redução ou cancelamento de multas ou juros. É comum no Brasil que os governos em todas as esferas ao sentirem necessidades de caixa, concedam anistias para incentivarem os contribuintes a recolherem os tributos. Este é um procedimento cíclico esperado por muitos contribuintes ao fazerem o seu planejamento tributário. A administração federal já tornou também rotina a concessão de perdão fiscal ou anistia aos contribuintes em

atraso, com parcelamento dos tributos a longo prazo, com juros muitas vezes subsidiados. Como exemplifica o convênio ICMS 114:

Convênio ICMS 114, De 22 De Novembro De 2011. Altera o Convênio ICMS 11/09 que autoriza os Estados do Acre, Alagoas, Ceará, Espírito Santo, Maranhão, Mato Grosso, Pará, Paraíba, Paraná, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima e Tocantins e o Distrito Federal a dispensar ou reduzir juros e multas mediante parcelamento de débitos fiscais relacionados com o ICM e o ICMS, na forma que especifica. (BRASIL, 2011)

Caso o contribuinte queira aderir a estes financiamentos ele deve abrir mão de qualquer ação judicial ou administrativa que tenha impetrado como recurso contra autuações fiscais.

Finalmente, o contribuinte pode ainda, em comum acordo com seu assessor legal, usar de novas leis ou jurisprudências e alterar possibilidade de perder ou ganhar processos que façam parte de seu contencioso tributário e assim influir no resultado constituindo provisões para processos para os quais ainda não foram constituídas ou, reverter provisões já constituídas aumentando a probabilidade de ganhar algum processo.

3. METODOLOGIA E INSTRUMENTOS DE COLETA DE DADOS

A pesquisa é qualitativa, e triangula informações colhidas em entrevistas com advogados, auditores e juristas, explorando a existência e o mecanismo de gerenciamento de resultados por meio do contencioso legal. Uma preocupação constante na definição desta pesquisa foi garantir a validade da mesma. Embora se trate de uma pesquisa qualitativa, a parte quantitativa foi desenvolvida para dar suporte à análise e interpretação das informações qualitativas. Conforme Golafshani (2003),

Parece que quando os pesquisadores quantitativos falam de validade e confiabilidade de pesquisa, eles estão geralmente referindo-se a uma pesquisa que é credível enquanto a credibilidade de uma pesquisa qualitativa depende da habilidade e esforço do pesquisador. Apesar de confiabilidade e validade serem tratados separadamente em estudos quantitativos, esses termos não são vistos separadamente na pesquisa qualitativa. Em vez disso, terminologia que engloba tanto credibilidade, transferibilidade, e a confiabilidade é utilizada.⁶

Esta pesquisa explorou a possibilidade de ocorrência de um fenômeno específico da área contábil, mas que também é guiado por variáveis comportamentais. Não se pretende neste trabalho gerar dados replicáveis, mas entender o fenômeno em estudo e as possibilidades de ocorrência do mesmo, por isso o suporte na teoria da agência que entre outras variáveis explica o comportamento do principal e do agente numa relação. Assim, o foco principal desta pesquisa é gerar entendimento do problema,

isso se relaciona com o conceito de uma pesquisa de boa qualidade quando a fiabilidade é um conceito para avaliar a qualidade no estudo quantitativo com um "propósito de explicar", enquanto conceito de qualidade na pesquisa qualitativa tem a finalidade de "gerar entendimento"⁷ (STENBACKA 2001, p. 551 apud GOLAFSCHANI, 2003)

Sonali e Corley (2006) dizem que “Métodos qualitativos para a coleta e análise de dados não são místicos, mas eles são poderosos, especialmente quando usados para

⁶ Tradução livre: *It seems when quantitative researchers speak of research validity and reliability, they are usually referring to a research that is credible while the credibility of a qualitative research depends on the ability and effort of the researcher. Although reliability and validity are treated separately in quantitative studies, these terms are not viewed separately in qualitative research. Instead, terminology that encompasses both, such as credibility, transferability, and trustworthiness is used.*

⁷ Tradução Livre: *This relates to the concept of a good quality research when reliability is a concept to evaluate quality in quantitative study with a “purpose of explaining” while quality concept in qualitative study has the purpose of “generating understanding”*

construir novas ou refinar teorias existentes⁸” Os mesmos autores, defendem os métodos de pesquisa qualitativa, dizendo que:

Teoria empiricamente fundamentada na maioria das vezes é desenvolvida através do uso de métodos qualitativos quando pesquisadores geram uma compreensão detalhada e descrição densa do fenômeno de interesse; eles coletam informações sobre vários aspectos de um fenômeno e tentam documentar as perspectivas de todos participantes-chave. O resultado final deste processo é, idealmente, uma análise lógica convincente que identifica e descreve construtos-chave, explica as relações entre eles, e contextualiza os resultados de uma forma que permite futuros testes da teoria.⁹. (GLASER STRAUSS, 1967, apud SONALI E CORLEY, 2006).

Explorando a complementaridade das pesquisas qualitativas e quantitativas, os autores retromencionados ressaltam que a pesquisa qualitativa é mais rica em detalhes e é apropriada para a definição mais precisa de fenômenos e a construção de teorias. Eles afirmam que o pesquisador deve se aproximar dos participantes-chave de um fenômeno em estudo e colher as informações necessárias para explicação do mesmo. O universo de uma pesquisa qualitativa não deve ser definido de forma aleatória, mas o pesquisador deve escolher os componentes que são mais capazes de contribuir para o objetivo de sua pesquisa. No transcorrer da pesquisa, tanto o tipo de participantes quanto o tipo de perguntas podem ser redefinidos de acordo com as informações colhidas pelo pesquisador e que vão enriquecendo o tema. O pesquisador deve investigar o tema até que o mesmo chegue à exaustão. Adotou-se o procedimento de executar uma pesquisa exploratória na fase inicial e validar os dados colhidos em uma fase posterior. A pesquisa qualitativa é indicada em situações onde a análise estatística dos números é insuficiente para explicar um comportamento principalmente em terrenos ainda não mapeados. A análise dos resultados foi efetuada de forma indutiva fazendo uma descrição dos dados, depois uma classificação e conexão dos mesmos de forma a chegar a uma ideia central que reflita o ponto de vista dos participantes da pesquisa.

Na tabela 1, os autores mencionam as técnicas para validação de dados em pesquisas qualitativas:

8 Tradução Livre - *Qualitative methods for data collection and analysis are not mystical, but they are powerful, particularly when used to build new or refine existing theories.*

⁹ Tradução Livre : *Empirically grounded theory is most often developed through the use of qualitative methods as researchers generate a detailed understanding and thick description of the phenomenon of interest; they collect information on many aspects of a phenomenon and attempt to document the perspectives of all key participants. The end result of this process is, ideally, a logically compelling analysis that identifies and describes key constructs, explains the relationships among them, and contextualizes the findings in a way that allows for future theory testing*

Tabela 1: *Techniques to ensure the trustworthiness of qualitative research*

<i>Traditional criteria</i>	<i>Trustworthiness criteria</i>	<i>Methods for meeting trustworthiness criteria</i>
<i>Internal validity</i>	<i>Credibility</i>	<i>Extended engagement in the Field</i> <i>Triangulation of data types</i> <i>Peer debriefing</i> <i>Member checks</i>
<i>External validity</i>	<i>Transferability</i>	<i>Detailed (thick) description of:</i> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Concepts and categories in the grounded theory</i> • <i>Structures and processes related to processes revealed in the data</i>
<i>Reliability</i>	<i>Dependability</i>	<i>Purposive and theoretical sampling</i> <i>Informants' confidentiality protected</i> <i>Inquiry audit of data collection, management, and analysis processes</i>
<i>Objectivity</i>	<i>Confirmability</i>	<i>Explicit separation of 1st order and 2nd order findings</i> <i>Meticulous data management and recording:</i> <i>Verbatim transcription of interviews</i> <ul style="list-style-type: none"> • <i>Careful notes of observations</i> • <i>Clear notes on theoretical and methodological decisions</i> • <i>Accurate records of contacts and interviews</i>

Fonte: Lincoln e Guba (1985). apud Sonali e Corley (2006).

Como a pesquisa foi exploratória, a metodologia utilizada foi a investigativa, optando-se por vários métodos de pesquisa que permitissem a triangulação dos dados obtidos e ressaltassem a relevância e a importância do estudo efetuado. O desenvolvimento das etapas da pesquisa foi efetuado de acordo com o fluxograma da Ilustração 1.

3.1 Pesquisa Inicial Exploratória

A fase exploratória, contou com entrevista piloto com advogado/auditor e um questionário piloto enviado para 5 companhias, visando detectar possibilidades de GR com uso de contencioso legal. Na segunda fase da pesquisa não foi mais necessário

Ilustração 1 : Esquema do Trabalho de Pesquisa

Fonte : Ilustração do autor

enviar os questionários, uma vez que a partir de 31.12.2010 as companhias tiveram que reportar completamente em acordo com o CPC e as informações ficaram disponíveis e de acesso público. Estas informações foram colhidas na base de dados da BM&F – Bovespa.

3.1.2 Entrevistas

As entrevistas foram agendadas antecipadamente com as empresas a serem entrevistadas. Foi informado o tema das mesmas e o objetivo das entrevistas. No agendamento das entrevistas, foi informado que a base das mesmas seria o CPC 25 e sua aplicação. Alguns dos entrevistados permitiram que fosse divulgado o nome de suas empresas, mas pediram sigilo sobre o nome do profissional entrevistado. Para aqueles que permitiram divulgação de seu nome e de seus pontos de vista, foi enviada uma transcrição da entrevista na forma que constaria do relatório para prévia aprovação do entrevistado. A todos foi prometida e será enviada uma cópia do relatório final de pesquisa.

3.1.2.1 Entrevistas com Auditores

Na fase de execução da pesquisa, foram entrevistados, conforme roteiro Apêndice II, representantes de companhias de auditoria - duas pertencem ao grupo chamado “Big Four” do qual fazem parte as 4 maiores empresas de auditoria do mundo e outra de porte médio mas que atende a grande variedade de clientes, incluindo companhias industriais ou ligadas ao *agri-business*. Duas empresas de auditoria que foram selecionadas inicialmente para entrevista não foram entrevistadas, uma por não ter retornado ao pedido de entrevista e outra porque o profissional indicado pelo superior como possível entrevistado se negou a falar sobre o assunto. Os profissionais entrevistados foram indicados por seus superiores e são considerados seniores, tendo mais de 10 anos de experiência e prática profissional. As entrevistas visaram conhecer os procedimentos dos auditores para validar os valores provisionados pelas empresas e as respectivas notas explicativas. Foi também investigada a percepção dos auditores em relação à introdução das normas do IFRS no Brasil e a sua implicação em se evitar práticas de gerenciamento de resultados. Foi efetuado exame no conjunto dos dados contábeis de 343 companhias negociadas na Bolsa de Mercadorias e Futuros – (BM&F-BOVESPA) existentes na Economática® visando investigar se há grande variação nos níveis de provisões em relação ao total do ativo e das receitas agregadas. O resultado desta análise mostra a importância e a materialidade do tema da pesquisa.

3.1.2.2 Entrevistas com Advogados

Nesta fase, foram entrevistados advogados tributaristas de escritórios que possuem mais de 20 advogados em seus quadros e que possuam entre seus clientes empresas multinacionais sociedades anônimas abertas e fechadas, empresas sociedades anônimas nacionais abertas e fechadas. Dos seis escritórios entrevistados, 50% estão localizados em São Paulo e fazem parte dos 10 maiores escritórios da América Latina, conforme a publicação inglesa *Latim Lawyer*¹⁰, que existe desde 2002. Os demais escritórios localizam-se em Ribeirão Preto e estão entre os maiores da cidade. Os profissionais a serem entrevistados, foram indicados por seus superiores e são considerados seniores, tendo mais de 10 anos de experiência e prática profissional, militando em advocacia tributária e alguns deles também, em auditoria tributária. A entrevista não estruturada, conforme roteiro Apêndice II, analisando-se o seu entendimento da norma contábil, o efeito de seus laudos nos resultados contábeis e o formato de elaboração dos referidos laudos. Estas entrevistas visaram conhecer os procedimentos dos escritórios de advocacia ao estabelecerem as probabilidades de perda ou ganho dos processos, o prazo e duração dos mesmos e os valores em risco. Os advogados a serem entrevistados deveriam trabalhar em escritórios com área específica de direito tributário e que atendam empresas que demandem relatório de andamento de processos tributários, dois escritórios contatados foram rejeitados por não atenderem a este critério de seleção.

3.2 Análise de conteúdo

Análise de conteúdo das notas explicativas de uma amostra de 3 companhias listadas na Bolsa de Mercadorias e Futuros – (BM&F-BOVESPA) no período de 2006 a 2010 para detectar se houve aumento de *disclosure* sobre ativos e passivos contingentes, com a entrada em vigor da nova legislação e dos procedimentos CPC.

Esta pesquisa foi efetuada para conhecer o número das citações das expressões, provisões e contingências em notas explicativas, antes e depois do procedimento do CPC entrar em vigor, por um grupo de empresas selecionadas entre algumas das maiores do país.

¹⁰ Disponível em: <http://www.latinlawyer.com/firms/772/11250/5262/> acessado em 04.03.2012

3.3 Movimentação das Contas de Provisões

Foi realizada análise das movimentações das contas de provisões para verificar a variabilidade das mesmas e também da composição das contingências ativas e passivas e da sua variação em relação aos valores efetivamente provisionados. Esta análise de contas de provisão não teve a finalidade de detectar gerenciamento de resultados, mas sim, de entender os formatos de relatórios gerados pelas notas explicativas exigidas pelo CPC 25 e a sua interpretação.

Por ser uma pesquisa que envolve análise de várias legislações e procedimentos administrativos, burocráticos, utilizou-se ainda, análise documental e pesquisa bibliográfica para dar suporte ou esclarecer pontos relacionados.

3.4 Pesquisa documental a base de dados secundários da Economática®

Esta pesquisa visou conhecer a relação entre os valores de provisão e o total do ativo e de receitas das empresas para justificar a materialidade do tema do estudo.

3.5 Segunda rodada de entrevistas

Foram também levantados alguns “*gaps*” a serem preenchidos que levou a uma segunda rodada de entrevista para esclarecê-los. Nesta rodada de entrevistas, foram entrevistados mais 3 advogados Apêndice III e 3 auditores Apêndice IV.

As finalidades destas entrevistas foram: com os advogados, entender um pouco mais as diferenças entre a legislação tributária brasileira e a de outros países. Saber as variações que possam ocorrer em termos de interpretações de leis e interpretações do judiciário, que poderiam permitir a advogados mudar suas posições quanto à probabilidade de perda ou ganho de processos e, com isto permitir aos seus clientes praticar o GR e por último entender melhor a “morosidade do judiciário”. Com os auditores, a finalidade foi investigar suas percepções sobre práticas de GR e como as normas poderiam ajudar a reduzir subjetividades para diminuir práticas de GR.

3.6 Consulta a Juristas

Após estas duas rodadas de entrevistas ficaram dúvidas, sobre a singularidade e complexidade do sistema tributário brasileiro, foram então entrevistados dois especialistas em direito tributário que muito colaboraram para o entendimento desta questão. Os juristas entrevistados foram o Prof. Dr. Ives Gandra da Silva Martins e o Prof. Dr. Antonio Roque Carrazza.

4. ANÁLISE DO OBJETO

A entrevista piloto deste trabalho foi efetuada com profissional que tem formação em contabilidade e direito. Ele exerce a função de advogado e também já trabalhou como auditor para uma das quatro maiores empresas de auditoria mundiais (*big four*). Esta entrevista teve o propósito de validar os roteiros das entrevistas a serem feitas com advogados e auditores. Na ocasião de sua aplicação, foram levantadas as primeiras dúvidas sobre o entendimento dos advogados quanto à influência de seus laudos no resultado financeiro das companhias. Estas dúvidas vieram a ser confirmadas mais tarde nas entrevistas com advogados e auditores.

Inicialmente foi feito um questionário com um grupo piloto de cinco companhias escolhidas aleatoriamente entre as registradas na BM&F-BOVESPA, para detectar a sensibilidade em relação às novas normas do IFRS editadas pelo CPC e também verificar a significância e chance de oportunidades com GR.

4.1 Análise das entrevistas

Ao analisar os questionários e as entrevistas iniciais com os auditores foi constatado que se houvesse alguma prática de gerenciamento de resultados, o mesmo seria praticado eventualmente com auxílio dos conselheiros legais da entidade, pois estes são os responsáveis pela emissão dos laudos que dão sustentação à decisão de se constituir ou não provisão. Não obstante os laudos dados pelos especialistas, a decisão de constituir ou não uma provisão é, em última instância, dos administradores da entidade. Com aplicação da teoria da agência, verifica-se que os profissionais contratados pela entidade são no fundo agentes da mesma e por isso poder-se-ia questionar a sua neutralidade ao emitir laudos que deem sustentação a lançamentos contábeis que possam influenciar no resultado das entidades. Os advogados reportavam

as possibilidades de perdas e ganhos dos processos fiscais, mas ignoravam o critério utilizado pelas companhias para contabilização ou não dos mesmos. Os advogados também admitiram em algumas situações, reuniões prévias com as companhias para depois emitirem seus pareceres, procedimento este que seria desnecessário tendo em vista a neutralidade de seus pareceres.

Confirmando a observação retro, os auditores criticaram os relatórios emitidos pelos advogados e afirmaram que muitas vezes, tiveram que recorrer ao seu departamento jurídico interno para confirmarem laudos emitidos. Esta situação, às vezes, evoluía para uma situação de conflito com reuniões de equalização de opinião entre os advogados das companhias, administradores, auditores e advogados dos auditores. Estava configurada a subjetividade do assunto e aberta a possibilidade para GR a partir de contencioso tributário. Estes pontos seriam confirmados mais tarde em entrevistas semi estruturadas em escritórios de advocacia e companhias de auditoria.

As Tabelas 2 e 3 apresentam uma síntese das entrevistas inicialmente efetuadas com auditores e advogados, seguidas dos devidos comentários:

Tabela 2: Análise de Conteúdo de entrevistas – Auditores

Questões	Auditores		
	AUD 1	AUD 2	AUD 3
Implantação IFRS	Atração para investimentos estrangeiros base não foi preparada (treinamento dos profissionais) IFR pressupõe subjetividade responsável.	Não tiveram grandes problemas com a implantação em seus clientes.	Advogados ignoram mudanças nos procedimentos. Empresas ajustaram os balanços. IFRS está revendo algumas de suas normas.
Gerenciamento de Resultados (GR)	O brasileiro continuará achando um jeito de levar vantagem onde a norma permitir. GR é incentivado por situação financeira ruim. Se o negócio estiver em risco pode haver caso de GR.	Conta provisões é cheia de subjetividades legislação complexa. Possibilidade de GR altíssima.	Pode ser feito por: interpretações subjetivas, escolhas contábeis, fraudes. Difícil delimitar fronteira do ético e não ético
Provisões para contingências no Brasil	Não opinou	Manter V valores corrigidos.	Altos valores. Nível Subjetividade. Complexidade da legislação.
Notas explicativas	+Transparência.	Muito importante divulgar o movimento. Evitar divulgar o efeito líquido.	Divulgação cobre lacunas. Importante mostrar detalhes da movimentação.
Ressalvar Parecer	Não opinou	Não opinou	Em casos extremos após esgotar discussões.
Relatório dos Advogados	Não opinou	Relatório dos advogados e influência contábil procedimento em relação aos relatórios	O auditor é cético, advogado não. O advogado deve estimar a chance de ganho ou perda dos processos. O auditor analisa o relatório e julga o mérito de acordo com sua experiência. O auditor discute o relatório.
Complexidade	Não opinou	Prevalece à forma	Refis para evitar problema

Legal		sobre a essência. A complexidade está no número de processos, na possibilidade de recursos. Legislação por medidas provisórias. Órgãos federais legislam por instrução normativa. Depois vai tudo para o supremo tribunal para julgar se a medida é válida ou não.	estrutural. Volume de processos. O mal pagador é privilegiado em detrimento bom pagador. É necessária uma reforma tributária.
Prevenção do GR	Controles internos. Práticas de governança. Deve existir ética.	Evitar contingências ativas. Foco na governança. Conselho independente.	Governança

Fonte: Dados gerados por meio das entrevistas

Tabela 3: Análise de conteúdo de entrevistas - Advogados

	Advogados		
Questões	ADV 1	ADV 2	ADV 3
Implantação IFRS	Não opinou	Acho que terá um resultado muito significativo dentro das companhias	Não opinou
Gerenciamento de Resultados	Não opinou	Não opinou	É possível pela complexidade das leis
Provisões para contingências no Brasil	Não opinou	Não opinou	Definidas pelos advogados Validadas pelos auditores. Subjetividade na definição.
Notas explicativas	Reduz assimetrias de informações.	Não opinou	Não opinou
Relatório dos Advogados e influência contábil Procedimento em relação aos relatórios	O grau de chance de perda ou sucesso é estipulado, analisando o processo em si, os códigos legais e pesquisa nos tribunais para ver as jurisprudências existentes e como estão sendo votadas matérias iguais. Temos muitos clientes que usam estes relatórios. Antes de emitir o laudo algumas companhias exigem que seja discutido com seu depto jurídico. Somos criteriosos para passar os valores mais próximos da realidade dos processos. Se o advogado emite laudo fora da realidade pode ser que haja alguma responsabilidade legal sim.	Relatórios na periodicidade pedida pelo cliente. Os relatórios consideram a demora do judiciário. Estimativa de prazo para o processo. Separam por esfera e consideram chance de ganho ou perda por esfera. O critério para definir probabilidade de ganho ou perda são as decisões mais atuais e as tendências dos tribunais. Situações análogas. Nos países desenvolvidos a legislação não dá margem para discussões. Nossa legislação dá margem a interpretações. Os relatórios são discutidos com as companhias no momento de se contratar o trabalho ou entrar com uma ação. Depois só discute novamente se mudarem as condições. Valores estabelecidos de acordo com tabelas emitidas pelos tribunais. Não ignoram o tratamento contábil que deve ser discutido entre a companhia e os auditores.	O relatório é a base para se constituir provisões. As leis mudam muito e podem provocar mudanças nos relatórios.
Complexidade Legal	A lei é muito subjetiva. Dá margem a várias interpretações.	Sistema tributário é complexo. Legislação interpretativa leva a subjetividades.	As leis são complexas e mudam muito. Difícil

		Lei hoje é melhor, já não se vê como na década de 90 tantas leis inconstitucionais, aberrações jurídicas. Legislador tem melhorado a qualidade das leis. A legislação complexa faz com que cada um a interprete conforme o seu interesse.	alguém se manter atualizado.
Prevenção do GR	Não opinou	A lei 11638 e os novos padrões devem diminuir as chances de manipulação. Os órgãos de controle mais rígidos e acompanhando mais estas discussões.	Controles internos e personalidade do contador.

Fonte: Dados gerados por meio de entrevistas

A tabela retro aborda as questões detalhadas a seguir, que foram objeto das entrevistas com auditores e advogados.

4.1.1 Implantação do IFRS no Brasil

A opinião de advogados e auditores sobre a implantação do IFRS no Brasil varia desde os benefícios trazidos pela padronização das normas e atração de investimentos para o país, até à necessidade de treinamento dos contadores para se adaptarem às novas normas, que ao contrário da objetividade das normas com que estavam acostumados, são mais subjetivas. Houve também observação que a introdução do IFRS foi uma ótima chance que as companhias tiveram de sanearem seus balanços.

4.1.2 Gerenciamento de Resultados

Foi levantado que IFRS possibilita interpretações subjetivas e escolhas contábeis, sendo difícil delimitar a fronteira entre o que é ético e não. A conta de provisões é cheia de subjetividades e a legislação complexa gera possibilidade altíssima de GR. Foi comentado por um dos auditores, que o GR está relacionado com a situação financeira da companhia que se não estiver boa, oferecendo riscos à sua continuidade, poderá levar os administradores a praticar GR.

4.1.3 Provisões

Os auditores comentam que há altos níveis de provisões sobre o contencioso tributário no Brasil e isto é consequência da subjetividade e complexidade da legislação. Acharam que o IFRS deixou mais claro e prático a atribuição de probabilidade de perda

ou ganho de uma ação ao usar a expressão “mais provável perder que ganhar” para se constituir a provisão (49% perda VS 51% ganho); foi ressaltado que devem manter-se os valores provisionados corrigidos, e que isto pode ser uma fonte de subjetividades. O Banco Central do Brasil exige que os bancos pratiquem uma taxa fixa para estabelecer as provisões para créditos de liquidação duvidosa, no intuito de reduzir o risco sistêmico para os mesmos.

4.1.4 Notas Explicativas

A opinião de um dos entrevistados é que a divulgação de contingências em notas explicativas reduzirá assimetrias de informação; foi comentado ser muito importante para as companhias, pois poderá cobrir lacunas e eliminar erros de julgamentos. A informação fica transparente ao mercado e mesmo que mudem as possibilidades de perda ou ganho de processos, o mercado já estará ciente de sua existência. Um ponto visto como muito positivo foi a exigência de se divulgar a movimentação detalhada das provisões nas notas explicativas, mas alertou-se para se tomar cuidado para não divulgar somente o efeito líquido, o que prejudicará a transparência das demonstrações financeiras.

4.1.5 Ressalvas em parecer relacionadas a provisões

Perguntado sobre a possibilidade de ressaltar o parecer de um cliente por não concordar com os níveis de provisões, apenas um dos auditores respondeu e disse que para fazê-lo, o auditor deve estar muito respaldado. O melhor é discutir com o advogado do cliente e chegar a um acordo quanto à necessidade de se provisionar ou não. (Embora a discussão possa parecer uma prática de GR, neste caso ela tem justamente o efeito contrário que é atribuir o grau mais provável de perda ou ganho do processo e decidir se contabiliza ou não a provisão).

4.1.6 Laudo (Relatório) dos advogados

Os relatórios são emitidos em periodicidade mensal ou de acordo com solicitação do cliente, afirmou um dos advogados. Os processos são separados por natureza e por esfera de julgamento sendo considerada a possibilidade de perda ou

ganho em cada esfera. Esta possibilidade é determinada com base na experiência do profissional e na jurisprudência dos tribunais. Não há formato fixo sendo que cada advogado o emite de uma forma, dependendo da solicitação do cliente. Os critérios para atribuir probabilidade de ganho ou perda são por comparação com decisões mais recentes dos tribunais, usando da analogia.

As chances de perda ou ganho são negociadas com as companhias em um momento inicial e depois não se muda mais, a não ser que mudem as sinalizações vindas dos tribunais em relação à jurisprudência. Os valores são apurados de acordo com tabelas emitidas pelos tribunais e os advogados não consideram quais os efeitos contábeis dos laudos que emitem nas demonstrações financeiras, que devem ser decididos entre as companhias e seus auditores. Outro advogado entrevistado também expôs usar de analogia para definir chances de perda ou ganho, ele pesquisa os códigos legais e os tribunais, para verificar jurisprudências. Afirmou que discute os relatórios com algumas companhias antes de sua emissão e procura ser criterioso (subjetividade) para passar valores próximos da realidade. Este advogado admitiu que poderá haver punição se for comprovado que o advogado emitiu laudo fora da realidade. Os auditores, por sua vez, dizem que falta conhecimento contábil ao advogado, que já havia desconhecimento anterior à introdução do CPC 25 e que foi aumentado com a nova legislação. É considerado que ainda há subjetividade no julgamento e que o ideal é quando existe histórico das companhias em relação à perda ou ganho de processos. Outro auditor considerou que a cultura brasileira não é severa na punição aos advogados. Considera que o CPC 25, deixa mais claro o critério de classificação e que costuma envolver especialistas do departamento jurídico se não houver acordo com o advogado sobre algum caso constante do laudo. O terceiro auditor disse que analisa o relatório e faz julgamento de mérito de acordo com sua experiência e se não concordar com algum caso, discute com o advogado.

4.1.7 Complexidade das leis

Advogados e auditores são unânimes ao enfatizarem a complexidade de nosso sistema tributário e ao fato de nossa legislação ser interpretativa. Foi comentado também que, a qualidade de nossas leis está melhorando e hoje não existe tantas leis inconstitucionais como existiu em tempos recentes e que deram origem a várias demandas que terminaram por serem julgadas pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Foi observado por um dos auditores que o volume de processos sobre determinados temas acaba se transformando em problema estrutural e pressionando o governo que procura saídas alternativas como o financiamento de longo prazo a devedores (REFIS). Ele ressalta que o REFIS beneficia o mau pagador em detrimento de quem paga as obrigações em dia. Diz que há necessidade de reforma tributária para deixar o sistema mais claro e menos complexo. Também foi comentado que, no Brasil, ainda prevalece à forma sobre a essência. Há complexidade no número de processos e nas possibilidades de recursos. Todos os problemas do sistema acabam no judiciário para julgar a validade dos atos.

4.1.8 Prevenção do GR

Um dos advogados entrevistados opinou, as chances de GR são diminuídas pela lei e pela ação dos órgãos de controle. Entre os órgãos de controle no Brasil, ele elenca a Comissão de Valores Mobiliários (CVM), o Banco Central do Brasil (BCB), o Instituto Brasileiro de Contadores (IBRACON) e o próprio Conselho Regional de Contabilidade (CRC) com suas comissões de ética. Os auditores são unânimes em dizer que o GR pode ser prevenido pela boa governança. Dizem também que, deve existir ética, deve haver independência do conselho de administração e deve se tomar cuidado ao registrar contingências ativas.

4.2 Análise das demonstrações financeiras

O GR é fenômeno comportamental. Após levantamento dos dados dos demonstrativos financeiros das companhias, pode-se constatar que não é possível se inferir que no agregado haja prática de GR. A Tabela 4 apresenta a relação percentual, provisões / receitas, e provisões/ ativos, demonstrando que em ambos os casos a relação é muito significativa, o que justifica um melhor entendimento das práticas relacionadas à contabilização de provisões. No levantamento de dados de 343 companhias

participantes de BM&F-BOVESPA, foi possível verificar que existem 5,42% dos ativos, ou 11,81% do faturamento em valores provisionados ao final de 2010.

Tabela 4: Provisões em relação a ativo e receitas

Evolução do percentual de provisões sobre o ativo e receita agregada de 343 companhias registradas na BM&F – BOVESPA no período 2006 a 2010					
Índices	2010	2009	2008	2007	2006
Total Provisões / Total Receita	11,81%	14,72%	12,56%	12,77%	12,27%
Total Provisões / Total Ativo	5,42%	6,02%	5,48%	6,32%	6,11%

Fonte: Dados do autor

Ao tentar analisar os dados por técnicas estatísticas, o resultado não foi satisfatório, pois foi constatado que o GR é praticado individualmente, sendo infrutífero analisá-lo em valores agregados. Para análise de conteúdo com objetivo de examinar se, com as novas exigências do CPC está havendo mais *disclosure* de informações em notas explicativas, foram definidas para busca as palavras “provisões” e “contingências” e o número de páginas usadas para reportar as notas explicativas.

Conforme dados constantes da Tabela 5, foi verificado que para as companhias Petrobrás, Vale do Rio Doce e CSN, a palavra “provisão” foi citada 364%, 265% e 242% a mais em 2010 em relação a 2007 enquanto para estas mesmas companhias a palavra “contingência” foi citada 242%, 118% e 166% a mais em 2010 em relação a 2007.

Tabela 5: Resultados – ANÁLISE DE CONTEÚDO

EMPRESA	ANO	CITAÇÕES		PÁGINAS
		“provisão”	“Contingência”	
PETROBRÁS	2010	125	24	123
PETROBRÁS	2009	35	8	119
PETROBRÁS	2008	17	2	133
PETROBRÁS	2007	28	7	191
VALE DO RIO DOCE	2010	84	24	105
VALE DO RIO DOCE	2009	23	12	64
VALE DO RIO DOCE	2008	22	11	52
VALE DO RIO DOCE	2007	23	11	56
CSN	2010	72	8	87
CSN	2009	30	1	57
CSN	2008	29	1	58
CSN	2007	21	3	43

Fonte: Dados do autor

Também houve aumento do número de páginas dos relatórios de notas explicativas, de 102% para CSN, 87% para Vale e -36% para a Petrobrás. Estes resultados estão consistentes com a impressão dos auditores que achavam que, com a introdução dos CPC's, haveria maior *disclosure* de informações. Consistente com este resultado está também a melhora na qualidade da informação contábil. Ao examinar as notas explicativas das três companhias analisadas, foi possível verificar que as provisões estão sendo mais detalhadas tanto na sua característica quanto na sua movimentação. A tabela 6 relaciona a movimentação das provisões para as companhias no período de 2007 a 2010.

Tabela 6: Provisões para as companhias - 2007/2010

Ano	Empresa	SI	ADIÇA	PGTO	REVERS	TRAN	JRS+CM	DEP JUD	COMB NEG	REAJUST	SF
2010	PETROBRÁS	919	1394	-855	-	-88	9	-	13	-16	1372
2009	PETROBRÁS	966	2444	-1133	-6	-1357	13	-	-	-8	919
2008	PETROBRÁS	4202	0	-606	-132	-	248		-	-	-
2007	VALE R DOCE	2989	433	-377	536	-	-10	631	-	-	-
2010	VALE R DOCE	3189	496	-30	-1234	-	568	1126	-	-	3712
2009	VALE R DOCE	2363	-	-56	752	-	442	-312	-	-	4202
2008	VALE R DOCE	3145	103	-1066	-	-407	548	-	-	-	4115
2007	VALE R DOCE	3981	1506	-2578	-	-	236	-	-	-	3189
2010	CSN	3621	152	-199	-		407			-306	2017
2009	CSN	-	-	-	-	-	-	-	-	-	3145
2008	CSN									-306	3675
2007	CSN									2026	2026

Fonte: Desenvolvido pelo autor – Dados da BM&F - BOVESPA

Nota-se que apenas a Vale do Rio Doce detalhou toda movimentação durante o período de 2007 a 2010. A CSN não detalhou apenas para o ano de 2007 e, a Petrobrás começou a detalhar a partir de 2009. Nesta tabela é importante que se preste atenção aos

tipos de movimentações que ocorrem na conta de provisão, pois todos eles são passíveis de utilização em um GR, devendo haver explicações detalhadas. Conforme destacado por um dos auditores entrevistados, a coluna juros e correção monetária (JRS+CM), também deve ser analisada pois, se uma provisão foi constituída, seu valor deve ser corrigido anualmente para que represente o possível desembolso a ser efetuado.

A tabela 7 mostra a composição dos saldos anuais por tipo de provisão. Neste caso, todas as companhias reportaram os saldos de provisão durante o período completo analisado.

Tabela 7: Consolidação de Processos por natureza

Ano	Empresa	Trab	Trib	Civeis	Previ	Dep Jud	AMB	Outros	Total
2010	Petrobrás	196	617	358	-	-	-	201	1372
2009	Petrobrás	102	176	462	-	-	-	179	919
2008	Petrobrás	96	142	501	54	-	-	151	944
2007	Petrobrás	90	205	249	54	-	-	70	668
2010	Vale R Doce	1277	1478	893	-	-	64		3712
2009	Vale R Doce	1273	1933	935	-	-	61	-	4202
2008	Vale R Doce	1097	2299	687	-	-	32	-	4115
2007	Vale R Doce	937	3269	575	-	-1623	31	-	3189
2010	CSN	23	1911	24	59	-	-	-	2017
2009	CSN	167	2671	60	137	-	110	-	3145
2008	CSN	152	3595	62	98	-	74	-	3981
2007	CSN	114	3264	49	139	-	55	-	3621

Fonte: Desenvolvido pelo autor – Dados da BM&F – BOVESPA

Foi importante notar que conforme levantado nas entrevistas as provisões trabalhistas, tributárias, ambientais e previdenciárias estão presentes nas companhias analisadas, o que confirma a complexidade do sistema tributário, que gera obrigações que as companhias vão discutir nos tribunais.

Segunda Rodada de Entrevistas: (Tabela 8)

As opiniões dos auditores divergem sobre as possíveis práticas de GR. Há tendência em concordar que em caso de necessidade a empresa praticará GR. Esta tendência está relacionada com a “inadimplência sobrevivencial” mencionada por Martins (2008). Surpreendentemente, os auditores não citam a prática de GR por gerentes como forma de melhoramento de seus vencimentos.

Tabela 8: Percepção Sobre GR e Subjetividade – Auditores

Questões	Aud 4	Aud 5	Aud 6
Como normas contábeis podem reduzir subjetividades	-Estabelecer notas explicativas; Alguns itens devem ser positivos sem possibilidade de interpretação.	Definição de procedimentos padrões.	Deixar de ser contabilidade voltada ao fisco e centrar mais na tomada de decisão.
Qual sua percepção, feeling sobre prática de GR no Brasil?	-A empresa pode praticar se estiver em dificuldade	-Empresa pode praticar se tiver necessidade. Poucos praticam por não conhecerem a contabilidade que é feita para fins fiscais.	-Carga tributária alta e necessidade de caixa podem levar a GR para ajudar na captação de recursos
Quais fatores da Norma contribuem para subjetividade?	A norma é muito aberta a interpretações.	Cálculo da probabilidade de se ganhar as causas pelos advogados.	Fatores interpretativos da norma levam à subjetividade
Percepção sobre mudança das Normas e prática de GR.	As Normas estão em implantação. Fase de aprendizado. O mercado vai adotar procedimentos padronizados.	A contabilidade deixa de ser fiscal e passa a ser gerencial. O empresário entendendo e usando mais a contabilidade, poderá praticar mais GR.	O caminho percorrido até aqui é válido, mas, não se pode acomodar no que já foi feito. Elementos explicativos da norma tornam mais difícil a prática de GR.

Fonte: Dados gerados em entrevistas pelo autor

Ainda como resquício da antiga prática contábil, quando segundo alguns auditores, usava-se uma “receita de bolo” onde tudo estava prescrito alguns auditores dizem que a norma deveria ser mais fechada, reduzindo a chance de se fazer muitas escolhas contábeis ao contabilizar um evento. Há concordância que estamos em fase de

aprendizado e que o mercado acabará adotando como referência as “melhores práticas” que forem observadas com o tempo.

Há unanimidade entre os advogados em dizer que a jurisprudência pode mudar, estas mudanças são frequentes e podem mudar a interpretação dos juízes e o julgamento final. (Tabela 9).

Com estas respostas fica confirmado que GR pode ser praticado se houver vontade dos agentes, uma vez que há bastante casuísmos que podem provocar mudanças nos pareceres dos advogados – consultores das empresas – sobre a possibilidade de se perder ou ganhar processos.

Tabela 9: Advogados – Singularidade – complexidade – morosidade

Questões	ADV 4	ADV 5	ADV 6
A jurisprudência pode mudar no decorrer de um processo?	Sim	Sim	Sim
É frequente mudar a jurisprudência?	Sim	Sim	Sim
Diferença do sistema tributário brasileiro e de outros países?	Número de tributos	Insegurança	Leis de outros países s
Morosidade em dar sentença, pode mudar interpretação?	Sim	Sim	Sim

Fonte: Dados gerados em entrevistas pelo autor.

4.2.1. Consulta a Juristas e Singularidades do Sistema Tributário

Como mencionado, o assunto é complexo, e, assim levou à decisão de solicitar a opinião de dois juristas, especialistas que militam na área do direito tributário, o Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza e o Prof Dr. Ives Gandra da Silva Martins (nomes citados com autorização dos entrevistados – consultados) currículos em anexo (ANEXO III, pág 63). As singularidades do sistema tributário brasileiro, sua complexidade e a morosidade do judiciário foram abordadas com propriedade em entrevista pelo especialista Dr. Roque Antonio Carrazza, transcrita no Apêndice VII ao final deste trabalho e que se resume a seguir:

Carrazza explica a singularidade de nosso sistema tributário pelo ponto de vista doutrinário e afirma que o que faz o sistema tributário brasileiro singular é que nossa legislação tributária é toda calcada no próprio texto constitucional, que já estabelece a autonomia tributária de cada ente federado e a forma de partição nas receitas. Comparando, por exemplo, a constituição brasileira com a italiana, enquanto a primeira é um compêndio completo de normas tributárias, a última inclui apenas duas normas que dão diretrizes gerais, sendo este um fator limitante ao legislador ao criar tributos. Uma das perguntas dirigidas ao jurista foi quanto à possibilidade da jurisprudência sobre determinada questão jurídica mudar com o decorrer do tempo e a resposta dada com propriedade, afirma que sim e que esta mudança faz parte do desenvolvimento e do aperfeiçoamento do direito. Ao comentar sobre a morosidade do judiciário, o jurista diz que realmente há um acúmulo de processos, mas que não se pode cobrar celeridade do judiciário em detrimento ao bom direito. Não se pode resolver rapidamente as questões jurídicas, deixando-se de fazer justiça e praticar o que o professor chama de “justiçamento”. Carrazza atribui a demora em se julgar os processos à administração pública que recorre até a última instância, mesmo quando já há jurisprudência clara sobre o julgamento de determinada questão.

O jurista Martins dá um enfoque econômico financeiro e alega que não obstante à base constitucional, o sistema tributário brasileiro diferencia-se de outros países pelo excesso de burocracia, existem milhares de leis que criam obrigações principais e acessórias de difícil entendimento e aplicação às situações de fato pelos contribuintes. O tributarista atribui a complexidade existente à burocracia, à múltipla incidência de tributos sobre o mesmo fato gerador e à guerra fiscal entre os estados no caso do ICMS e os municípios, no caso do ISS.

Foi importante notar como fazer uso da interdisciplinaridade pode trazer luz sobre dúvidas levantadas, ao buscar em outra disciplina a explicação de um fenômeno em estudo. Neste caso, o direito aparece como forte aliado da contabilidade, e a interpretação da doutrina e da prática jurídica vem ajudar a entender um fenômeno contábil em estudo. Os elementos de complexidade e morosidade adicionam as subjetividades necessárias para que, caso queira, o profissional contábil possa fazer interpretações que lhe sejam favoráveis, aproveitando-se de brechas abertas pelo sistema tributário e pelos trâmites do judiciário.

4.2.1.1 Morosidade dos processos administrativos

A respeito da morosidade dos processos administrativos e judiciais o entrevistado é enfático ao dizer que, a administração pública é a maior responsável por esta morosidade ao interpor recursos, mesmo em casos considerados perdidos. Sobre a possibilidade de mudar a probabilidade de perda ou ganho de um processo durante o transcurso do mesmo, o professor argumentou que isto realmente pode acontecer e faz parte do funcionamento do direito.

Questionado sobre a possibilidade de gerenciamento de resultados, diante do longo período de espera para julgamento dos processos tributários, e as medidas possíveis para minimizar a oportunidade de tal prática, o professor Martins afirmou que, como as provisões são determinadas na definição de probabilidades de êxito de uma demanda, não há o que fazer sem colocar em risco as responsabilidades dos auditores em não provisionarem.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Referente a indícios da possibilidade de prática de GR via provisões relacionadas com o contencioso legal, foi concluído que sim, é possível esta prática. Devido à complexidade da legislação tributária e à morosidade da justiça, o simples fato da empresa entrar com recurso contra autuação fiscal pode representar gerenciamento de resultados. Suponhamos que uma empresa esteja em ano de resultado negativo e que, além disso, receba auto de infração a normas tributárias. A empresa pode estar ciente que irá perder o recurso pela causa do auto e pela fundamentação do fisco. Como o gestor sabe que, se entrar com recurso administrativo, poderá demorar até 4 anos e indo para o judiciário mais uns 12 anos, ele pode preferir entrar com recurso e esperar momento mais oportuno para provisionar a perda.

Outra ferramenta de gerenciamento de resultado é entrar com os devidos recursos administrativos e aguardar a decretação de anistia, que em alguns estados e até na esfera federal acontece com certa periodicidade e regularidade. Com isto, o desembolso futuro será menor do que o desembolso que aconteceria se o débito fosse pago no presente. Os mecanismos para prática de GR seriam: a) com base em laudo emitido pelos advogados da empresa alegando que a possibilidade de perda é pequena, entrar com defesa de uma autuação para contabilizar a provisão em um exercício futuro; b) entrar com recurso e aguardar decretação de anistia e pagar multa, juros e correção em condições mais vantajosas; c) aproveitar das várias trocas de jurisprudência e reverter provisões já constituídas para melhorar resultados de algum período; d) deixar de corrigir monetariamente provisões já constituídas.

Pela pesquisa bibliográfica e documental pode-se comprovar a complexidade da legislação brasileira e a morosidade do judiciário, condições necessárias para se criar a subjetividade suficiente para que companhias ou profissionais pratiquem o GR, o qual em todas suas formas poderá prejudicar um grupo de acionistas em detrimento de outros. Uma companhia, ao sofrer autuação pela fiscalização, deve tomar a decisão entre pagar o auto e liquidar o débito ou efetuar a defesa do mesmo. Normalmente as companhias recorrem, por situações diversas, que são, entre outras: possibilidade de cancelamento total ou parcial do auto, possível perdão fiscal que é reeditado periodicamente pelo governo, possibilitando financiamento em condições mais favoráveis, como acontece no Programa de Recuperação Fiscal – REFIS. Optando pelo recurso contra a multa, a companhia vai iniciar um processo que poderá demorar, como

foi visto, até 16 anos em média para ter decisão final dos tribunais. Durante todo o processo, a constituição de provisões ou a divulgação do evento como contingência, vai depender do laudo dos advogados que será examinado e poderá ser discutido pelos auditores. Como há muita mudança de legislação ou mesmo na interpretação da legislação vigente no decurso do processo junto ao longo período de tramitação, podem ocorrer mudanças na legislação ou na jurisprudência que levem os advogados a mudar suas estimativas de probabilidade de perda ou ganho do processo durante o período. Esta variabilidade junto à subjetividade do julgamento pode criar situações propícias ao GR. Como foi visto na teoria da agência, o proprietário é o principal e dá as ordens. Dependendo das ordens recebidas, o agente encarregado da contabilização das operações poderá criar situações de GR. Na teoria da agência, vimos que há ocasiões que o agente poderá tentar maximizar o seu resultado próprio, neste caso, o mesmo poderá lançar mão da subjetividade e praticar GR, para maximizar sua compensação financeira. As provisões sobre o contencioso tributário pelas suas características oferecem várias oportunidades de GR, o objetivo específico deste trabalho pode ser respondido, usando das palavras de alguns dos auditores entrevistados: “esta possibilidade existe e é real, porque é na verdade uma grande estimativa e, toda estimativa, tem seu grau de subjetividade. De alguma forma existe este risco, isto pode acontecer, mas aí entra a importância da governança corporativa da companhia, de se ter alguém com equilíbrio de para julgar se isto é ou não, porque, realmente a possibilidade de se manipular existe e se houver conluio entre a administração e o advogado, pode-se levar a demonstrar resultado que talvez não fosse o mais adequado”. “O gerenciamento de resultado, pode ser feito em caráter de interpretação subjetiva e escolhas contábeis”. No caso do contencioso legal, a subjetividade estará na maioria das vezes relacionada ao laudo emitido pelos assessores jurídicos, que é a peça básica para decisão de se constituir ou não a provisão. Referente à singularidade do sistema tributário brasileiro, ficou bem claro nas entrevistas concedidas pelos Profs⁴.

2.1. Consulta a Especialistas

Como o assunto é complexo, decidiu-se também pedir a opinião de dois tributaristas, sendo eles o Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza e Prof. Dr. Ives Gandra da Silva Martins (nomes citados com autorização dos entrevistados – consultados) currículos em anexo (ANEXO III).

Com a implantação das normas do IFRS, houve padronização de procedimentos e aumento de exigências de *disclosure* e informações em notas explicativas. O detalhamento das contas de provisões e suas movimentações é forte aliado do usuário

contábil por aumentar a transparência e reduzir assimetrias de informação. Enfim, a mitigação de práticas de GR se dará pelas práticas a serem desenvolvidas no dia a dia pelos contribuintes e reguladores das normas contábeis. Mesmo dentro de uma normatização subjetiva, é possível que se criem padrões que se apliquem a certas situações objetivas e que ao se desviar destes padrões as empresas devam fornecer explicações detalhadas sobre motivos e procedimentos.

Embora esta tenha sido uma pesquisa qualitativa, no decorrer da mesma foram usados alguns dados quantitativos que corroboram e dão sustentação a dados colhidos qualitativamente. Quando os auditores afirmam que, no Brasil existem grande valores de provisão nos balanços das entidades, podemos confirmar a verdade desta informação ao se constatar na tabela 4, página 44 que de 11,8 a 14,72 % das receitas das entidades estão comprometidas com processos tributários. Ao se constatar o aumento no número de citações das palavras provisões e contingências, podemos verificar que quantitativamente o número de citações aumentou. Sobre a melhoria na qualidade destas informações, podemos constatar nas tabelas 6 e 7 ao ver que as empresas estão publicando quadros que permitem fazer uma análise dinâmica das contas de provisões, partindo do seu saldo inicial, considerando todas as movimentações de acréscimo e deduções possíveis e chegando ao saldo final, o que permite afirmar que as informações melhoraram também de forma qualitativa.

Como uma das contribuições deste trabalho, sugerem-se alguns temas relevantes para futuros estudos: influência de práticas de GR no pagamento de dividendos a acionistas, estudo do congestionamento de processos em tribunais administrativos, autuações fiscais recorrentes e resultados de julgamentos de recursos, estudo da natureza das provisões para contingências e os fatos geradores destas provisões, estudo específico das contingências ativas e passivas não provisionadas. Tendo em vista a importância dos laudos emitidos pelos advogados, sugere-se também que os órgãos reguladores estudem padronização dos mesmos, isto servirá para se eliminar subjetividades, reduzindo possíveis áreas de manobra destes relatórios.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, et alii. Earnings Management and Industry Classification in Brazil: an exploratory Investigation. **Corporate Ownership & Control**. v. 3, n. 1, 2005.

AMAT, O.; BLAKE, J.; DOWDS, J. The ethics of creative accounting. **Economics Working Papers**, Department of Economics and Business, Universitat Pompeu Fabra, 1998. Disponível em: <<http://econpapers.repec.org/RePEc:upf:upfgen:349>>. Acesso em: 10.03.2011

BAPTISTA, E. M. B.; MARTINEWSKI, A. L. Gerenciamento de resultados: revisão da literatura nacional e possibilidades de estudos futuros. IN: **Anais do 7º Congresso USP Controladoria e Contabilidade**, São Paulo/SP, 2007.

BASU, A. et alii. Salesforce Compensation Plans: An Agency Theoretic Perspective. **Marketing Science**. v. 4, n. 4, p. 267-291, 1985.

BARNARD, C. I. **The Functions of the Executive**. Cambridge: Harvard University, 1938.

BERLE, A.; MEANS, G. **The Modern Corporation and Private Property**. The modern corporation and private property. New York: MacMillan, 1932.

BRASIL, Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 25**. Brasília, Junho, 2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/mostraOrientacao.php?id=43>> Acesso em 08.02.2011.

BRASIL, 2010 Relatório Justiça em Números (BRASIL, 2010).

BRASIL, 2011 - convênio ICMS 114

_____.DOU, 23.11.2011.

BRASIL, MINISTÉRIO DA FAZENDA, **Reforma Fiscal**. Brasília- DF, 28.02.2008. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/portugues/documentos/2008/fevereiro/Cartilha-Reforma-Tributaria.pdf>> Acesso em: 10.08.2011.

CAMPOS, R. “Na curva dos oitenta” em “Na virada do milênio”, Rio de Janeiro: Topbooks, 1998.

CARDOSO et alii. Acumulações Discricionárias, Liquidez e Governança Corporativa Divulgada no Brasil. **Anais 30º Encontro da ANPAD**, Salvador/BA, 2006.

CHAU, L. L.; SIU, W. Ethical Decision-Making in Corporate Entrepreneurial Organizations. **Journal of Business Ethics**. v. 23, n.4, p.365-375, 2000. Disponível em: <<http://www.springerlink.com/content/j21154395734tw15/>> Acesso em: 10.03.2011.

COASE, Ronald. The Nature of the Firm. In: *Econômica*, 4. 1937. p. 386 – 405.

COELHO, A. C. D.; LOPES, A. B. Avaliação da Prática de Gerenciamento de Resultados na Apuração de Lucro por Companhias Abertas Brasileiras conforme seu Grau de Alavancagem Financeira. **RAC**, 2ª Edição Especial p.121-144. Rio de Janeiro/RJ, 2007.

CUPERTINO, C. M. Gerenciamento fraudulento de resultados contábeis: o caso Banco Nacional. **Anais do XXVIII EnANPAD**, CCG2609, p.1-16, 2004.

DeANGELO, L. Discussion of Evidence of Earnings Management from the Provision for Bad Debts. **Journal of Accounting Research**, v. 26, USA, 1988.

DeFOND, M. L.; PARK, C. W. Smoothing income in anticipation of future earnings. **Journal of Accounting and Economics**, v.23, p. 115-139, USA, 1997.

DHALIWAL, D. S.; GLEASON, C. A.; MILLS, L. F. Last-Chance Earnings Management: Using the Tax Expense to Meet Analysts' Forecasts. **Contemporary Accounting Research**, n. 21, p.431–459, 2004.

EISENHARDT, K. M. Agency Theory: An Assessment and Review. **Academy of Accounting Review**, v. 14, n.1, p.57 -74, 1989.

FAMA, E. Agency Problems and the Theory of the Firm. **The Journal of Political Economy**, v. 88, n. 2. p. 288-307, 1980.

GOLAFSHANI, N. Understanding reliability and validity in qualitative research. **The Qualitative Report**, v. 8, n. 4, p. 597-606, 2003. Disponível em: <<http://www.nova.edu/ssss/QR/QR8-4/golafshani.pdf>> Acesso em: 10.03.2011.

GRIFFITHS, I. **Creative Accounting**, London: Sidgwick & Jackson, 1986

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs of and ownership structure. **Journal of Financial Economics**. Rochester, n.3, p. 305-360, December, 1976.

KUCZYNSKY, Pedro-Pablo. Reformando o Estado em Depois **do consenso de Washington**, São Paulo: Editora Saraiva, 2004.

LEVITT, A. The numbers game. The numbers game. **The CPA Journal**, Accounting & Tax Periodicals, v.68, n.12, 1998. Disponível em: <http://fisher.osu.edu/~tomassini_1/521/numbers%20game.pdf> Acesso em: 10.03.2011.

LINCOLN, Y. ; GUBA, E. Naturalistic inquiry. Beverly hills, CA: SAGE, 1985.

LOPES, A. B.; TUKAMOTO, Y. S. Contribuição ao estudo do “gerenciamento” de resultados: uma comparação entre as companhias abertas brasileiras emissoras de ADRs E NÃO-EMISSIONAS DE ADRs. **R. ADM.**, V.42, N.1, P.86-96, JAN./FEV./MAR, 2007.

MARTINS, I G. S.; CASTRO. P. R; MARTINS, R.V.G.S. **TRIBUTOS NO BRASIL: AUGE, DECLÍNIO e Reforma. Fecomércio, BRASIL**, 2008.

McNICHOLS, M.; WILSON, G. P. *Evidence of Earnings Management from the Provision for Bad Debt*. **Journal of Accounting Research**. V. 26. USA. 1988

MARTINS, I G. S. **Emaranhado tributário - Legislação existente é confusa, complexa e mal elaborado**. Jornal Folha de S.Paulo, 23 de julho 2009.

MARTINEZ A, L. **“Gerenciamento” dos resultados contábeis: estudo empírico das companhias abertas brasileiras**. 2001. 167 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) – Departamentos de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2001.

_____, Minimizando a variabilidade dos resultados contábeis: estudo empírico do income smoothing no Brasil . **Revista Universo Contábil**, v. 2, n. 1, p. 09-25, Blumenau, jan./abr, 2006.

_____, Detectando Earnings management no Brasil: estimando os accruals discricionários. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19 n. 46, São Paulo Jan./Apr., 2008. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S1519-70772008000100002>> Acesso em 10.03.2011.

_____, A. L., e REIS, G. M. R., Rodízio De Auditores e o Gerenciamento de Resultados, **Congresso Usp**, São Paulo. 2010.

MAGRATH, L.; WELD, L. G. Abusive Earnings Management and Early Warning Signs. **The CPA Journal**, NY, 2002.

McNICHOLS, M.; WILSON, G. P. Evidence of Earnings Management from the Provision for Bad Debt. **Journal of Accounting Research**, v. 26, USA, 1988.

MELO, G. Ministro do Supremo propõe arbitragem contra lentidão. **Notícia publicada no site Gilberto Melo Engenharia Jurídica**. Disponível em: <<http://gilbertomelo.com.br/jurisprudencias-e-noticias/50/1607-ministro-do-supremo-propoe-arbitragem-contral-lentidao>> Acesso em: 20.03.2011

MITINICK, B. M., The theory of agency: The policing “Paradox” and regulation behavior. **Public Choice**, n.24, p. 27-42, 1975.

MUNTER, Paul. SEC Sharply Criticizes “Earnings Management” Accounting .1999 **John Wiley & Sons**, Inc. USA.1999.

NARDI, P. C. C.; NAKAO, S. H. Gerenciamento de resultados e a relação com o custo da dívida das companhias brasileiras abertas. **Revista Contabilidade e Finanças**, Universidade de São Paulo- USP, v.20, 2009.

OLIVEIRA, M.S. L., LAMOUNIER, W. M. Contribuição ao estudo da prática de income smoothing: uma comparação entre as companhias do segmento tradicional da Bovespa e do novo mercado. Prêmio academia de imprensa – IBGC – São Paulo, 2010.

PAULO, E. **Manipulação das informações contábeis**: uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerenciamento de resultados. Tese de Doutorado – Universidade de São Paulo, 2007.

_____.; MARTINS, E.; CORRAR, L. J. Detecção do gerenciamento de resultados pela análise do diferimento tributário. **Revista de Administração de Empresas**, vol 47 nr.1, São Paulo, 2007.

PHILLIPS, J.; PINCUS, M.; REGO S. O. Earnings management: new evidence based on deferred tax expense. **The Accounting Review**, v. 78, n. 2, p. 491-521, apr. 2003.

ROSA et alii. *Earnings Management* no Brasil: Uma análise sob a perspectiva sociométrica e bibliométrica . **Contabilidade Vista & Revista**, Universidade Federal de Minas Gerais, v. 21, n. 4, p.189-218, out./dez, 2010.

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

SANCOVSCHI, M.; MATOS, F. F. J. de. Gerenciamento de resultados: que pensam administradores, contadores e outros profissionais de companhias no Brasil? **Revista de Administração Contemporânea**, v.7, n.4, outubro-dezembro, p.141-161. 2003.

SEVIN, S.; SCHROEDER, R. Earnings Management: Evidence from SFAS N°. 142 Reporting”. **Managerial Auditing Journal**, v.1, n. 20, p. 47-54, 2005. Disponível em: <<http://gilbertomelo.com.br/jurisprudencias-e-noticias/50/1607-ministro-do-supremo-propoe-arbitragem-contra-lentidao->> Acesso em 10.03.2011.

SONALI, K.; CORLEY, K.G. Building Better Theory by Bridging the Quantitative-Qualitative Divide. *Journal of Management Studies*. December, 2006.

WATERMAN, R.W.; MEIER, K.J. Principal-Agent Models: An Expansion? **Journal of Public Administration Research and Theory**. *J-PART* 8, 2, p.173-202, 1998.

ANEXO I: Lista de tributos (impostos, contribuições, taxas, contribuições de melhoria) existentes no Brasil

1. Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM - **Lei 10.893/2004**
2. Contribuição á Direção de Portos e Costas (DPC) - **Lei 5.461/1968**
3. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT - **Lei 10.168/2000**
4. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), também chamado "Salário Educação" - .
5. Contribuição ao Funrural
6. Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) - Lei 2.613/1955
7. Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT)
8. Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (SEBRAE) - Lei 8.029/1990
9. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC) - **Decreto-Lei 8.621/1946**
10. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT) - Lei 8.706/1993
11. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI) - Lei 4.048/1942
12. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR) - Lei 8.315/1991
13. Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI) - Lei 9.403/1946
14. Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC) - Lei 9.853/1946
15. Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP) - art. 9, I, da **MP 1.715-2/1998**
16. Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST) - Lei 8.706/1993
17. Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)
18. Contribuição Confederativa Patronal (das empresas)
19. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Combustíveis - **Lei 10.336/2001**
20. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Remessas Exterior - **Lei 10.168/2000**

21. Contribuição para a Assistência Social e Educacional aos Atletas Profissionais - **FAAP - Decreto 6.297/2007**
22. Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública - **Emenda Constitucional 39/2002**
23. Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE - art. 32 da **Medida Provisória 2228-1/2001** e **Lei 10.454/2002**
24. Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública - art. 32 da Lei 11.652/2008.
25. Contribuição Sindical Laboral (não se confunde com a Contribuição Confederativa Laboral, vide comentários sobre a Contribuição Sindical Patronal)
26. Contribuição Sindical Patronal (não se confunde com a Contribuição Confederativa Patronal, já que a Contribuição Sindical Patronal é obrigatória, pelo artigo **578 da CLT**, e a Confederativa foi instituída pelo **art. 8, inciso IV, da Constituição Federal** e é obrigatória em função da assembleia do Sindicato que a instituir para seus associados, independentemente da contribuição prevista na **CLT**)
27. Contribuição Social Adicional para Reposição das Perdas Inflacionárias do FGTS - **Lei Complementar 110/2001**
28. Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)
29. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)
30. Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional (OAB, CRC, CREA, CRECI, CORE, etc.)
31. Contribuições de Melhoria: asfalto, calçamento, esgoto, rede de água, rede de esgoto, etc.
32. Fundo Aeroviário (FAER) - Decreto Lei 1.305/1974
33. Fundo de Combate à Pobreza - art. 82 da **EC 31/2000**
34. Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL) - **Lei 5.070/1966** com novas disposições da **Lei 9.472/1997**
35. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)
36. Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) - art. 6 da **Lei 9.998/2000**
37. Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf) - art.6 do **Decreto-Lei 1.437/1975** e **art. 10 da IN SRF 180/2002**

38. Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Funttel) -

Lei 10.052/2000

39. Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)

40. Imposto sobre a Exportação (IE)

41. Imposto sobre a Importação (II)

42. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

43. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)

44. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

45. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR - pessoa física e jurídica)

46. Imposto sobre Operações de Crédito (IOF)

47. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

48. Imposto sobre Transmissão Bens Inter-Vivos (ITBI)

49. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)

50. INSS Autônomos e Empresários

51. INSS Empregados

52. INSS Patronal

53. IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados)

54. Programa de Integração Social (PIS) e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)

55. Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro

56. Taxa de Avaliação in loco das Instituições de Educação e Cursos de Graduação -

Lei 10.870/2004

57. Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias - **Decreto-Lei 1.899/1981**

58. Taxa de Coleta de Lixo

59. Taxa de Combate a Incêndios

60. Taxa de Conservação e Limpeza Pública

61. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA - **Lei 10.165/2000**

62. Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos - **Lei 10.357/2001**, art. 16

63. Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais)

64. Taxa de Fiscalização da Aviação Civil - TFAC - **Lei 11.292/2006**

65. Taxa de Fiscalização da Agência Nacional de Águas – ANA - art. 13 e 14 da **MP 437/2008**
66. Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários) - **Lei 7.940/1989**
67. Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos - art. 50 da **MP 2.158-35/2001**
68. Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária **Lei 9.782/1999**, art. 23
69. Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro - TFPC - **Lei 10.834/2003**
70. Taxa de Fiscalização dos Mercados de Seguro e Resseguro, de Capitalização e de Previdência Complementar Aberta - art. 48 a 59 da **Lei 12.249/2010**
71. Taxa de Licenciamento Anual de Veículo
72. Taxa de Licenciamento, Controle e Fiscalização de Materiais Nucleares e Radioativos e suas instalações - **Lei 9.765/1998**
73. Taxa de Licenciamento para Funcionamento e Alvará Municipal
74. Taxa de Pesquisa Mineral DNPM - Portaria Ministerial 503/1999
75. Taxa de Serviços Administrativos – TSA – Zona Franca de Manaus - **Lei 9.960/2000**
76. Taxa de Serviços Metrológicos - art. 11 da **Lei 9.933/1999**
77. Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP)
78. Taxa de Outorga e Fiscalização - Energia Elétrica - art. 11, inciso I, e artigos 12 e 13, da **Lei 9.427/1996**
79. Taxa de Outorga - Rádios Comunitárias - art. 24 da **Lei 9.612/1998** e nos art. 7 e 42 do **Decreto 2.615/1998**
80. Taxa de Outorga - Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários - art. 77, incisos II e III, a art. 97, IV, da **Lei 10.233/2001**
81. Taxas de Saúde Suplementar - ANS - **Lei 9.961/2000**, art. 18
82. Taxa de Utilização do SISCOMEX - art. 13 da **IN 680/2006**.
83. Taxa de Utilização do MERCANTE - **Decreto 5.324/2004**
84. Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais)
85. Taxa Processual Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - **Lei 9.718/1998** *Fonte: < www.portaltributario.com.br > acessado em 03.2011*

ANEXO II: Variáveis utilizadas no Relatório Sintético Justiça em Números, por Justiça e Total

Variável	Estadual	Federal	Trabalho	Total
<i>Litigiosidade</i>				
Total de Casos	18.716.125	3.374.214	3.419.124	25.509.463
Novos				
Total de Casos	1.786.222	452.052	538.559	2.776.833
Novos no 2º Grau				
Total de Casos	12.577.193	948.901	2.880.565	16.406.659
Novos no 1º Grau				
Total de Casos	3.984.155	1.548.730	na	5.532.885
Novos nos Juizados Especiais				
Total de Casos	50.529.385	7.352.908	3.238.595	61.120.888
Pendentes				
Total de Casos	1.308.335	936.622	228.244	2.473.201
Pendentes no 2º Grau				
Total de Casos	44.741.063	4.133.084	3.010.351	51.884.498
Pendentes no 1º Grau				
Total de Casos	4.316.015	1.756.571	na	6.072.586
Pendentes nos Juizados Especiais				
Total de	18.362.218	3.369.395	3.403.181	25.134.794
Processos				
Baixados				
Total de Processos	1.532.980	457.548	542.225	2.532.753
Baixados no 2º Grau				
Total de Processos	12.178.457	1.263.297	2.860.956	16.302.710
Baixados no 1º Grau				
Total de Processos	4.332.849	1.378.446	na	5.711.295
Baixados nos Juizados Especiais				
Total de	17.175.561	2.754.453	3.251.544	23.181.558
Sentenças				

Fonte: Justiça em Números 2009

na: não se aplica

Disponível em:

http://www.cnj.jus.br/images/conteudo2008/pesquisas_judiciarias/jn2009/rel_sumario_e_xec_jn2009.pdf acessado 25.02.2012

ANEXO III: Currículo dos entrevistados

Prof. Roque Antonio Carrazza: Graduado em Direito (Ciências Sociais Aplicadas) pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1972). Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1976). Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1978). Livre-Docente em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1985). Atualmente é Professor Titular de Direito Tributário da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (aprovado em concurso público realizado em 1989), onde leciona no Bacharelado e nos Programas de Pós-Graduação Lato Sensu (Extensão e Especialização) e Stricto Sensu (Mestrado e Doutorado). Chefe do Departamento das Relações Tributárias, Econômicas e Comerciais (Departamento IV) da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, desde 1991. Ex-Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1983 a 1990). Ex-Vice-diretor da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (1979 a 1981). Procurador de Justiça aposentado, do Estado de São Paulo. Titular da Cadeira nº 39 da Academia Paulista de Direito. Titular da Cadeira nº 19 da Academia Brasileira de Direito Tributário. Membro do Conselho Superior de Direito da Federação do Comércio do Estado de São Paulo. Advogado (Roque Carrazza Advogados Associados). Consultor Jurídico. Tem experiência na área de Direito Público, com ênfase em Direito Tributário, Direito Constitucional, Direito Processual Tributário e Direito Financeiro. Integra, no Brasil e no exterior, diversos institutos jurídicos, associações e comunidades científicas, além de conselhos editoriais de revistas especializadas em Direito Público. Conferencista e palestrante tem examinado em concursos públicos e participado de bancas, mesas de debates, congressos, eventos e seminários. É autor dos Livros Curso de Direito Constitucional Tributário (24ª ed., 2008), ICMS (12ª ed., 2007), Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos) (2ª ed., 2006), A Imunidade Tributária das Fundações de Direito Privado, sem Fins Lucrativos (2006), A Imunidade Tributária das Empresas Estatais Delegatárias de Serviços Públicos (2004), Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária (1986), Conflitos de Competência: um caso concreto (1984), O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro (1981) e O Sujeito Ativo da Obrigação Tributária (1977). É autor, ainda, de mais de vinte Livros em co-autoria.

Prof. Ives Gandra da Silva Martins

Prêmio ESSO do IV Centenário de São Paulo, monografia "A História de São Paulo até 1930" (1954);

Bacharel em Direito pela USP (1958);

Presidente do Partido Libertador em São Paulo (1962/1964);

Especialista em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da USP (1970) dissertação: "A apropriação indébita no Direito Tributário";

Especialista em Ciência das Finanças pela Faculdade de Direito da USP (1971) dissertação: "As despesas militares nas Finanças Públicas - Teoria do Limite Crítico";

Tributarista de 1977, Homem de Visão 1987, Professor do Ano do Instituto Mackenzie 1990, Cidadão Consciência 1993;

Conselheiro da OAB/SP (1979/1984 e 1987/1988);

Doutor em Direito pela Universidade Mackenzie (1982) com a Tese: "Teoria da Imposição Tributária";

Professor Titular de Direito Econômico e Direito Constitucional na Universidade Mackenzie (1980/1992);

Professor Emérito da Universidade Mackenzie (1990);

Professor Emérito da Universidade Paulista (1993);

Professor Emérito da ECEME - Escola de Comando do Estado Maior do Exército (1994);

Sócio Benemérito e Presidente do Instituto dos Advogados de São Paulo (1985/1986);
Membro do Instituto dos Advogados Brasileiros (1979); sócio-correspondente do Instituto dos advogados do Distrito Federal;

Presidente do Conselho de Estudos Jurídicos da FCESP (1989/98);

Presidente da Câmara de Arbitragem da FCESP;

Presidente do Clube de Poesia (1994/95);

Acadêmico da:

1 - Academia Paulista de Letras;

2 - Academia Paulista de Letras Jurídicas;

3 - Academia Paulista de Direito;

- 4 - Academia Paulista de Educação;
- 5 - Academia Brasileira de Letras Jurídicas;
- 6 - Academia Brasileira de Direito Tributário;
- 7 - Academia Lusíada Ciências, Letras e Artes (Pres.1982/83);
- 8 - Academia Internacional de Direito e Economia (Pres.1988/89);
- 9 - Academia Internacional de Cultura Portuguesa (Lisboa) (Correspondente);
- 10 - Academia Mato-grossense de Letras (Correspondente);
- 11 - Academia de Letras da Faculdade de Direito da USP (Honorário);
- 12 - Academia Brasileira de Ciências Políticas e Sociais;
- 13 - Academia Luso-Hispano-Brasileira de Direito.

Colar do Mérito Judiciário dos Tribunais de Justiça de São Paulo e Rio de Janeiro, Medalha de Mérito Judiciário Grau Ouro do Tribunal de Justiça de Pernambuco, Medalha do Mérito Cultural Judiciário do Instituto Nacional da Magistratura, Ordem do Mérito Legislativo das Assembléias Legislativas de Minas Gerais e do Pará (Cabanagem), Medalha Anchieta da Câmara Municipal de SP, Cidadão Araraquarense, Sãomanuelense e Pratiano, "Chevalier Commandeur" e "Gran Cruz do Mérito" da Ordo Militaris et Hospitalaris Sancti Lazari Hierosolymitani-fundada em 1097; Medalha do Pacificador do Ministério do Exército, 25/08/95; Membro-correspondente do Instituto Histórico e Geográfico do Distrito Federal; Membro do PEN Clube do Brasil;

Publicou mais de 40 livros individualmente, 150 em co-autoria e 800 estudos sobre direito, economia, filosofia, política, história, literatura, sociologia, música, nos seguintes países: Alemanha, Angola, Argentina, Bahamas, Bélgica, Brasil, Bulgária, Cabo Verde, Canadá, Espanha, Holanda, Inglaterra, Portugal, Rússia, Taiwan e USA. Entre os livros estão: "Desenvolvimento Econômico e Segurança Nacional-Teoria do limite crítico", "Apropriação Indébita no Direito Tributário", "O Estado de Direito e o Direito do Estado", "Teoria da Imposição Tributária", "Roteiro para uma Constituição", "O Poder", "A nova classe ociosa", "Sistema Tributário na Constituição de 1988", "Uma Visão do Mundo Contemporâneo", a coletânea "A Constituição Aplicada", 12 volumes - assim como os "Comentários à Constituição do Brasil", 15 volumes, com Celso Ribeiro Bastos--, os "Comentários ao Código Tributário Nacional, 2 volumes e "Comentários à lei das Sociedades por Ações", 5 volumes -coordenando equipe de comercialistas com Geraldo de Camargo Vidigal;

Participou de inúmeras bancas examinadoras em diversas universidades do país (USP, UNESP, PUC-SP, FGV, Mackenzie, Universidades Federais, etc) para Professor Titular, Doutor e Mestre, assim como em várias bancas de concurso para juiz federal, estadual, procurador municipal, juízes administrativos etc.;

Participou e coordenou mais de 500 Congressos e Simpósios, nacionais e internacionais sobre Direito, Economia e Política.

APÊNDICE I: Protocolo de Entrevista para Advogados

1-Finalidades da entrevista

- Investigar se os advogados possuem, entre seus clientes, empresas abertas para as quais emitem laudos periódicos sobre o andamento dos processos legais;
- Qual a periodicidade
- Investigar se os advogados possuem, entre seus clientes, empresas abertas para as quais não emitem laudos trimestrais sobre o andamento dos processos legais.
- Investigar como os advogados avaliam as informações que passam para as empresas referentes às chances de ganho ou perdas nos processos judiciais, tanto para as contingências ativas como para as contingências passivas.
- Investigar se os advogados conhecem o critério pelo qual as empresas transformam suas informações em valores a serem contabilizados como itens da demonstração de resultados ou itens a serem divulgados em notas explicativas
- Entender os critérios usados pelos advogados para atribuírem probabilidades de perdas ou ganhos dos processos contingenciais das empresas.
- Investigar sobre a realização de reuniões de discussão com as empresas sobre as possibilidades de ganho ou perda nos processos, antes dos advogados emitirem seu laudo sobre as probabilidades de perdas e ganhos dos processos.
- Investigar se ao emitirem seus laudos, os advogados consideram os procedimentos contábeis emitidos pelo CPC.
- Investigar se os advogados estão cientes que, dependendo de seus laudos, as empresas podem contabilizar melhores ou piores resultados e, com isto, influenciarem nas decisões de investimento do mercado.
- Investigar se os advogados reconhecem que podem ser envolvido em processos legais caso algum investidor se julgue prejudicado por valores contabilizados em decorrência de laudos de sua emissão.

-Caso o advogado já tenha conhecimento do CPC 25, investigar se a emissão do mesmo irá influenciar de alguma forma nos laudos que emitem para a empresa referente às contingências legais.

-Investigar quais as bases que os advogados usam para estipular o valor em risco, no caso de ganho ou perda de processo.

APÊNDICE II: Protocolo de Entrevista para Auditores

1-Finalidades da entrevista

Investigar a opinião dos auditores sobre a introdução do IFRS no Brasil e em relação a possíveis práticas de GR e de formas de minimizar estas práticas.

- Investigar a opinião sobre a introdução do IFRS no Brasil;
- Investigar as possibilidades de prática de GR e se as novas normas facilitam ou dificultam estas práticas;
- Investigar a opinião dos auditores sobre as exigências de contabilização ou não de provisões e contingências;
- Investigar a opinião dos auditores sobre as exigências de disclosure de informações em notas explicativas;
- Investigar sobre o possível uso de pareceres com ressalvas ou negativos para coibir abusos contábeis;
- Investigar a opinião dos auditores sobre os relatórios emitidos pelos advogados para dar sustentação à constituição ou não de provisões e contingências;
- Investigar a opinião dos auditores sobre a complexidade da lei fiscal brasileira e os efeitos na contabilidade;
- Investigar possíveis práticas de prevenção contra o GR.

APÊNDICE III: Roteiro de entrevista 2 - com advogados

1 – Jurisprudência

É comum que se criem novas jurisprudências que definam novos procedimentos judiciais em relação às normas tributárias?

2 – Complexidade e Singularidade

Fala-se muito que o sistema tributário brasileiro é singular e complexo. Em que nosso sistema tributário difere essencialmente ao de outros países?

3 – Morosidade

A morosidade do judiciário em julgar questões tributárias pode provocar mudanças do ponto de vista dos juízes e modificar a probabilidade de um contribuinte ganhar ou perder uma causa tributária no transcurso de um processo?

APÊNDICE IV - Roteiro de entrevista com auditores

- 1) Quais os fatores da Norma, ou da prática contábil contribuem para a subjetividade?
- 2) Como as normas contábeis podem reduzir as subjetividades?
- 3) Qual sua percepção, seu feeling sobre a prática de GR no Brasil?
- 4) Qual sua percepção sobre a mudança nos procedimentos contábeis e as práticas de GR?

**APÊNDICE V: Transcrição de entrevista realizada com advogada em 31.01.2011
em Ribeirão Preto**

AR: Dra. XXX quero agradecer a disponibilidade da Senhora e do Dr.... de nos concederem esta entrevista, é assunto muito importante para nós da Universidade de São Paulo, porque visa estudar o comportamento das empresas ao estabelecer valores e critérios para se contabilizar ou não provisões. Basicamente, a pesquisa é sobre o gerenciamento de resultados. E um ponto a ser explorado é o CPC 25 que trata justamente da contabilização de provisões e da divulgação de ativos e passivos contingentes.

Uma primeira pergunta é o seguinte... vocês estão ao par do CPC 25 e das suas normas?

Dra.J: Primeiramente nós é que agradecemos termos sido procurados por vocês, para podermos emitir aqui a nossa opinião. E sim, realmente nos nossos trabalhos de contencioso tributário, observamos, na emissão dos nossos relatórios, que são periódicos, geralmente uma periodicidade máxima de um mês e, às vezes, até menor do que isto, quando o cliente solicita, fazemos até quinzenais. Nestes relatórios estão sempre em observâncias as regras do CPC 25, para estabelecer se é possível, remota ou provável as chances de êxito naquelas discussões.

AR: Quando vocês fazem estes relatórios, vocês estipulam prazo dentro do qual o processo pode ser ganho ou perdido?

Dra J: Nós sempre temos estimativa de um prazo dentro do qual o processo possa ser ganho ou perdido, considerando a própria demora do judiciário, mas nem sempre isto é colocado em relatório por não interessar às partes. Eles estão interessados mais nas chances de êxito, em alguns casos, eles nos pedem uma expectativa, por conta de considerar o que é de curto prazo, longo prazo... em alguns casos isto também é ponderado.

AR: É que, a classificação no curto prazo e no longo prazo, vai influenciar depois, nos índices de liquidez das empresas.

Dra. J. Exatamente. As empresas que têm auditoria acabam pedindo esta classificação por conta de influenciar nestes índices de liquidez das mesmas, então, fazemos estimativa de finalização, mas temos sempre que considerar a expectativa de

finalização nas esferas administrativa, e judicial e, a continuidade desta discussão após a esfera administrativa. Assim, temos as duas esferas a considerar.

AR: Qual o critério que vocês usam para classificar a chance de ganho em possível, provável e remota?

Dra. J: Consideramos sempre as decisões mais atuais e as tendências dos nossos tribunais... Supremo tribunal federal, procuramos analisar as tendências de cada um dos ministros envolvidos naquele processo, votos e outras discussões, procuramos sempre avaliar situações análogas àquela e a tendência do que se está comentando no meio ali, no próprio julgamento e, para isto, temos advogados que ficam sempre presentes em Brasília, temos a presença no STF para ouvir as discussões antes dos votos, e com isto, temos dados para balizar o parecer.

AR: No meu estudo, notei que as empresas praticam GR no exterior geralmente antecipando ou postergando receitas, com provisões para devedores duvidosos, depreciações e não falam muito em contenciosos judiciário, legal, isto é característica específica do Brasil?

Dra. J. Acredito que o nosso sistema tributário por ser muito complexo e na nossa legislação extremamente escassa, causa aos empregados e ao próprio meio jurídico uma participação nestas discussões, o que não percebemos em países mais desenvolvidos, como é o caso da Europa que a legislação é mais direta e não dá muita margem a discussões. No nosso caso, a legislação dá margem a muitas interpretações, e isto acaba acarretando esta diferença entre os padrões nacionais e os padrões de outros países e explica o fato de no exterior não ter tantas discussões quanto aqui.

AR: Quando vocês fazem estes relatórios para várias empresas com a possibilidade de perdas e ganhos dos processos, vocês têm algum critério de discutir antes estes relatórios, ou eles são preenchidos e enviados para a empresa?

Dra J. Na verdade, sempre quando se inicia trabalho de contencioso, uma discussão nova, há sempre discussão com o empresário para ver se ele acredita que esta discussão é viável ou não, neste ponto já estabelecemos as chances daquele momento, porque não conseguimos prever o futuro, mas já damos a previsão com base do que são conhecidos, à medida que são emitidos os relatórios, não é muito comum que se façam discussões àquele respeito a não ser que haja alguma discussão muito relevante que

mude a possibilidade do mérito envolvido naquela discussão. Então, temos que voltar a discutir com o empresário que houve fato relevante que alterou a expectativa, entrou um ministro com outro entendimento, enfim estas coisas são consideradas.

AR: Outra coisa complicada é saber o valor da perda ou ganho no processo. Qual o critério que vocês usam para calcular referidos valores?

Dra J: Geralmente utilizamos as tabelas emitidas pelos próprios tribunais, esta tem sido a nossa base porque é o que vai ser colocado pelo judiciário, mas o valor envolvido na causa, depois vai depender de liquidação de sentença. Então, isto será bem estimado ao final da discussão.

AR: É que às vezes o valor da causa é simbólico também para evitar a sucumbência...

DRA J: Certo, mas não estamos falando em valor da causa para fins de custas do processo, a questão já é o valor calculado para ver se é 'interessante' entrar com aquela discussão ou não...

AR: Por exemplo, numa ação trabalhista, vocês estipulam o valor provável de perda daquela ação?

DRA J: Sim, é a discussão que é feita sempre no início... Falamos com o empresário, se está interessado em ter esta discussão... Qual o valor que estará envolvido, vamos pegar a contabilidade, ou os registros trabalhistas e vamos ver quais os valores envolvidos ali, o tamanho do que ele vai ter que lidar.

AR: Quando vocês emitem seus relatórios, vocês consideram qual o procedimento que as empresas vão usar internamente para contabilizar os valores?

DRA J: Não, nós acabamos emitindo só uma opinião legal, dentro dos padrões exigidos pelo CPC 25, das regras ditadas, colocamos a distinção entre possível, provável e remota e dali a consequência da classificação em relação ao provisionamento ou não daqueles valores, vai depender de discussão entre as empresas e seus auditores, se houver, e uma decisão do próprio administrador.

AR: Pelo CPC 25, agora esta discussão acho que se esvazia um pouco, porque se o advogado falar que é possível, automaticamente deveria ser contabilizado.

DRA J: Eu acho que vai caber sempre uma discussão. No caso da administração não entender aquilo como possível, provável e remota e vai depender da opinião formal do advogado, é um risco que o administrador vai ter que assumir.

AR: Dá para perceber que neste processo todo tem um alto grau de subjetividade...

DRA J: Alto grau de subjetividade, eu acho que vai ser muito difícil eliminar este processo porque a nossa legislação nos conduz a esta interpretação, ela é extremamente interpretativa, as próprias decisões sejam administrativas, sejam judiciais, não são unânimes, sempre apresentando esta subjetividade, por parte de quem está interpretando aquela situação, seja o juiz, seja a autoridade administrativa.

AR: Esta situação peculiar do Brasil de ter número tão grande de casos legais acaba aumentando esta subjetividade, porque em outros países, se a empresa provisiona mais depreciação, ou mais ou menos devedores duvidosos, pelo menos são valores que já estão dentro do balanço e são proporcionais a valores já existentes, nos casos tributários os valores podem ser criados e podem exceder em muito, valores já existentes dentro da empresa.

DRAJ: Sim

AR: Então no Brasil o risco de gerenciamento é muito maior?

DRA J: Eu não sei, tenho a impressão de que agora, com a Lei 11638, e tentando trazer para o Brasil estes padrões internacionais de contabilidade, acredito que consigamos minimizar esta abertura para este gerenciamento, esta manipulação.

AR: Vemos também que os órgãos de controle estão ficando mais eficientes...

DRA J: Mais rígidos, mais próximos, acompanhando melhores estas discussões.

AR: No final esta pesquisa também visa contribuir com os órgãos reguladores para melhorar as normas.

DRA J: Acredito que estamos indo num caminho que nos levará a uma situação um pouco mais confortável. Primeiro porque a própria legislação hoje, não a vemos como na década de 90 tantas leis inconstitucionais, ilegais, as aberrações jurídicas. O nosso legislador tem melhorado a qualidade das leis,

AR: Eles têm ficado mais cuidadosos, porque as leis mal feitas trouxeram custo muito alto ao país. O Governo vê que tem força, mas que esta força é limitada pelo judiciário...

DRA J: O grande problema é que temos um sistema tributário muito complexo, e quando a coisa é complexa, não tem como eliminar o grau de subjetividade na interpretação, cada um vai interpretar “puxando a sardinha” pro seu lado.

Dr.^a, quero agradecer a atenção em ter concedido a entrevista e ela será muito útil para nossa pesquisa,

Que bom, poder ajudar.

APÊNDICE VI: Transcrição de Entrevista Auditor 4

Entrevista realizada em 11.01.2012

Qualificação: Auditor Senior, que trabalha para uma grande empresa de auditoria em Ribeirão Preto, atende SAs, nacionais e estrangeiras, atende empresas Ltda, e ministra cursos sobre convergência das normas brasileiras às normas internacionais. Participa de grupo de discussão das normas introduzidas e de melhoria das mesmas.

A primeira questão que queria discutir é o seguinte:

1) O que você acha do processo de implantação do IFRS no Brasil?

De maneira geral, este processo de convergência, que hoje acho que foi algo importante, foi realmente colocado goela abaixo, foi editada uma série de normas, o CPC contribuiu na tradução das normas internacionais, contemplando todas elas, mas no sentido de traduzi-las, contemplando-as sem fazer nenhuma mudança,. Mas este processo foi enfiado goela abaixo, hoje estamos ainda passando por processo de adaptação a muitas destas normas. Se você avaliar, até empresas de capital aberto SAs, nem elas ainda estão totalmente convergentes a estas normas, você ouve os auditores e os próprios diretores falarem que têm coisas ainda a serem adaptadas, então imagine você uma empresa de menor porte, é um processo que se faz necessário para as empresas brasileiras que antes delas tinham que ter praticamente dois balanços, um com as regras brasileiras e outro de acordo com as normas internacionais onerava custos, etc., etc. No Brasil tinha que ser desta forma, pois estavam acostumados com receita de bolo e, de repente toda a contabilidade passou a ser subjetiva.

2) Este assunto de subjetividade é importante, pois o meu trabalho é sobre gerenciamento de resultado e este é mais fácil de ser praticado onde há subjetividade.

Tem dois pontos que já foram levantados nas outras entrevistas que fiz: O IFRS é subjetivo, o contador brasileiro está acostumado a trabalhar com norma rígida.

Receita de bolo?

É receita de bolo, agora o contador tem que tomar decisões, então fica subjetivo. Outro ponto levantado foi a complexidade da lei brasileira, e também a morosidade do judiciário. Quando você junta lei complexa, morosidade do judiciário e a norma contábil subjetiva, cria-se um ambiente muito propício ao GR.

Gostaria de saber qual a sua percepção sobre esta situação, esta mudança de paradigma da fórmula de bolo para o procedimento subjetivo?

Na visão do auditor, ficou pior, porque você depende mais da boa fé do administrador do que efetivamente da capacidade do auditor em si, o trabalho do auditor tem limitação por trabalhar por amostragem e as mudanças por conta do IFRS não foram pontuais, mudaram em vários aspectos que envolveram variações no resultado da empresa, não só no resultado, como no balanço patrimonial. Então, a subjetividade na visão do auditor é um pouco complicada responsabilidade, o risco do auditor aumentou mais. Não temos mais também a receita de bolo para avaliar as demonstrações. Um exemplo que costumo dar é a depreciação, a norma de contabilidade nunca previu que deveria ser usada a taxa fiscal, houve uma acomodação da administração que não queria fazer controle paralelo neste sentido, teve que vir a tradução das normas do IFRS para mudar a maneira de trabalhar do contador e do auditor.

Outra coisa é sobre as provisões, vamos falar sobre isto agora?

O meu trabalho é especificamente sobre provisões, GR com uso de provisões, mais específico ainda com o contencioso legal. Neste ponto gostaria que você comentasse com a sua experiência de auditor.

Este cenário sempre existiu e sempre teve normas de contabilidade voltadas para os passivos contingentes. Sempre uma preocupação do auditor foi em relação à qualidade do relatório fornecido pelo assessor. Às vezes, a gente perguntava você critica o que o assessor jurídico faz? Sempre num primeiro momento, imagine você, num cliente novo você não conhece a estrutura não conhece nada e numa primeira auditoria você tem a relação dos processos contenciosos desta empresa, principalmente no aspecto tributário. Os cíveis e trabalhistas são mais tranquilos de ser mensurados, ou até mesmo o assessor esconder algum processo, a gente sempre está sujeito, não vamos lá à justiça do trabalho, na justiça civil ver se há algo lá a este respeito, é a limitação do auditor. Imagine um primeiro contato com um cliente onde ele passa cenário de contingências. Neste primeiro cenário, se ele estiver de má fé provavelmente não vamos saber. Agora vamos dizer que ele passe todas as contingências da empresa temos o momento inicial. Neste momento inicial, ele passa as estimativas de perdas, de valores, e assim por diante. Com o passar dos anos, eu entendi lá na sua pergunta, ele poderia modificar as estimativas de valores, até por novas jurisprudências. Quando que ele pode alterar isto,

desde que haja acontecido algo que justifique a alteração da posição dele ? Num primeiro momento, o assessor jurídico pode até omitir alguma informação, mas no ano seguinte ele tem que ter alguma justificativa para alterar algo. Qual a forma do auditor se expressar? É o parecer.

Se o assessor omitir algum processo, até mesmo por esquecimento, não sei se isto pode ser tratado como passivo oculto, há risco, ficamos limitados, não dá para saber a posição naquele momento inicial, mas a partir daquele momento ali o máximo que se pode fazer é colocar nota explicativa comentando a existência de passivos anteriores.

Outro dia, estava comentando sobre passivos ocultos. O auditor, às vezes, não tem conhecimento específico da legislação tributária, imagine que haja erro e que ele não localize, vai haver passivo oculto que só aparecerá quando e se a empresa for autuada.

Com a sua exp., você tem alguma sugestão a fazer para diminuir o risco de GR?

O auditor vai estar sempre limitado à posição do assessor jurídico. Hoje o auditor tem ferramentas para consultar os processos que estão em andamento em uma empresa. Se a auditoria tem consultoria tributária atuante, ela pode pesquisar para minimizar este risco de auditoria. A auditoria não pode pecar por omissão.

Estamos fechando o balanço de uma grande empresa, o advogado mandou dois processos tributários, fizemos a consulta e localizamos 10 processos tributários. Temos argumentos para discutir com o assessor, o auditor pode até desconhecer que tem esta linha, mas, a partir do momento que ele sabe, não pode omitir. Esta ferramenta independe do assessor jurídico que nos posiciona então do risco, da gestão tributária dependendo da relevância do cliente. Tem empresa que não paga imposto, então o risco de autuação é muito maior...

E sobre a percepção de vocês, da mudança do processo antigo para o novo?

Esta visão do investidor, do dono, dos fornecedores, dos clientes, o balanço ficou muito mais informativo das demonstrações contábeis. Antigamente, quando se falava o que compõe as demonstrações de resultados, era o balanço a demonstração de resultados, as mutações do PL, a doar e as notas explicativas. Estas notas explicativas nunca eram explicativas. Hoje você tem que dissertar alguma coisa sobre os saldos patrimoniais.

Todos CPCs têm notas explicativas as SAs que devem publicar balanço tiveram o custo muito aumentado, hoje é um caderno inteiro, por conta da convergência destas normas.

Agora se exige a movimentação das contas de provisões, isto melhorou?

Sim, é com o Ativo imobilizado que antigamente exigia a movimentação, por isso a movimentação de contas de provisão é muito importante. Quem monta as peças é o cliente, então, não há tanto trabalho pelo auditor, que recebe pronto e só analisa.

O importante é que tem toda movimentação de provisões...

No caso tributário é muito representativo...

Às vezes a empresa não faz a correção monetária...

O auditor pode não exigir se não for relevante em relação ao patrimônio, mas seria pego nas notas explicativas...

Assim, a empresa estaria abusando da materialidade...

O auditor é responsável pelas explicações aos clientes, e ele vai ressaltar isto nas notas explicativas...

A própria depreciação do ativo imobilizado é uma forma de gerenciar o resultado. Acelerar depreciação, determinar valor residual maior para o bem... com o tempo o mercado vai se posicionar sobre alguns assuntos e quem fizer diferente será o esquisito da história e será notado pelos outros. A subjetividade existe num momento inicial, mas depois haverá uma regra aceita pelo mercado. O próprio auditor vai começar a questionar a empresa se ela for diferente das demais.

Outro ponto é a morosidade do judiciário... Antes das normas, o leitor às vezes nem era comunicado de que existia uma demanda administrativa ou judiciária. Hoje em dia, mesmo que o processo não seja registrado na contabilidade, a empresa deve colocar em notas explicativas, então o bom leitor das DFs vai saber o que existe na empresa. Dificilmente um advogado na fase administrativa coloca que a perda é provável, ele colocará que é possível ou remota. O leitor vai fazer contas, mas está lá em notas explicativas...

Hoje se não está no BP ou no DR estará na nota explicativa... Ou poderá ser ressaltado pelo auditor,

Se estiver em nota explicativa e for muito inicial, o auditor pode até não colocar em ressalva.

Não seria interessante ter um relatório fixo?

Está tudo no início, isto poderá ser uma prioridade futura, o importante é informar e esta informação será mais clara com o passar dos anos. Isto vem com o tempo. Estamos em fase de revisão dos CPCs e adequação. O próprio mercado vai regulamentar isto. Isto talvez nem venha do órgão regulador.

Quero agradecer por esta entrevista, atendeu a necessidade do trabalho.

Se precisar de algum complemento pode me ligar...

Obrigado.

APÊNDICE VII – Entrevista com Prof. Dr. Roque Carrazza

Entrevista Dr. Roque Carrazza – SP. 02.02.2012 – 13 Horas

A primeira pergunta é: Qual a característica que o sistema tributário brasileiro tem que o torna diferente dos demais países?

O sistema tributário brasileiro tem uma peculiaridade que o distingue de todos os outros sistemas tributários. Qual é esta peculiaridade? A nossa constituição, ao contrário das constituições dos outros países, foi extremamente minuciosa ao disciplinar o fenômeno da tributação. Ela contém centenas de disciplinas e de regras, que disciplinam minuciosamente a ação estatal de exigir tributos. Eu, pessoalmente, não conheço nenhuma outra constituição no mundo, que tenha descido a tantos detalhes em matéria tributária, quanto à brasileira. Isso traz uma consequência importante, é impossível estudar o sistema tributário brasileiro a partir do código tributário nacional, ou de leis estaduais, federais ou municipais. O sistema tributário brasileiro tem que ser estudado a partir do texto constitucional, portanto a lei maior tributária no Brasil é a própria constituição. Em outros países não é assim, só para dar um exemplo, a constituição italiana, contém duas regras que poderíamos chamar de tributárias, uma determinando que os tributos devam ser criados por meio de lei, e a outra estabelecendo que os impostos devam levar em consideração a capacidade econômica dos contribuintes. Portanto, na Itália, desde que se atenda ao primário da legalidade tributária e desde que os impostos levem em consideração a capacidade econômica dos contribuintes, tudo mais vai gravitar em torno da imaginação criadora do parlamento, que é o poder legislativo. No Brasil não, a União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal, as pessoas políticas, portanto, enquanto tributam, enquanto criam em abstrato tributo, se vem por assim dizer diante do seguinte dilema, ou praticamente reproduzem a constituição, aumentando o grau de concreção de suas normas, ou acabam entrando no campo da inconstitucionalidade que é o que normalmente acontece na esfera federal, embora a união tenha sido muito bem aquinhoadada na partilha das competências tributárias. Ela não resiste à tentação de ir um pouco além, e criar tributos que não lhe são devidos, ou porque foram reservados a outras pessoas políticas, ou porque agredem direitos fundamentais dos contribuintes. Enfim, só para concluir, as pessoas políticas, enquanto criam legislativamente os tributos de suas competências, encontram perfeitamente mapeados, iluminado na constituição, o caminho que podem percorrer.

Então, para se conhecer o sistema tributário brasileiro, é preciso percorrer com cuidado a constituição. Tanto que nos meus livros, fundamentalmente trato do direito constitucional tributário, não do direito tributário. Falo do direito tributário, mas partindo sempre da constituição.

Tenho duas questões que talvez possam ser unidas em uma só. Uma é sobre a morosidade do judiciário, se esta morosidade do judiciário brasileiro em julgar questões tributárias, e outras, provoca com o decorrer do tempo, mudanças às interpretações que poderiam ser dadas a certas causas?

É uma questão preliminar, será que existe mesmo a morosidade do judiciário? O judiciário está assoberbado de trabalho, haveria necessidade de número maior de juízes, varas especializadas, servidores, para que, efetivamente os atos processuais fossem praticados com maior celeridade. Mas, deixando de lado esta questão material, há uma questão formal que é muito importante, não se pode em nome da celeridade atropelar direitos fundamentais, não se pode fazer justiça. Para que a justiça se realize, é preciso que tudo seja provado, tudo seja debatido, é preciso que a decisão seja reapreciada por outra instância, por julgadores mais experientes, mais afastados dali, do calor dos fatos, da emoção. Então isso exige, digamos, um período de maturação, de modo que a celeridade é um objetivo louvável, mas não pode se sobrepuser à segurança jurídica, das pessoas, dos cidadãos. O Vulgo, sem efeito depreciativo, o leigo em direito, ele no fundo no fundo, quer justiça e não justiça. Já tive discussões acaloradas com pessoas leigas, que não se conformavam que pretensos corruptos estavam se defendendo no judiciário, tinham bons advogados. Para eles estes indivíduos supostamente apanhados, tinham que ser feitos logo prisioneiros, terem os bens expropriados, isso é justiça, não é justiça. Há outro ponto que acho importante, no campo tributário, a morosidade tem que ser creditada, ou debitada, aí depende do Sr que é da área, à administração pública, ao poder público, a administração, o poder público no Brasil esgotam todos os recursos possíveis mesmo quando já há jurisprudência pacífica, jurisprudência firmada em favor do contribuinte, eles recorrem sistematicamente, até por dever de ofício, isso a meu ver até ofende o princípio constitucional da moralidade, quer dizer, se o poder judiciário, vezes interativas, decidiu da maneira A, a administração tem que se curvar, ainda mais quando esta decisão envolve questão constitucional. Outro dia, eu falava com um jurista que tem pós-graduação na Alemanha, e ele me dizia que na Alemanha, quando o poder judiciário

declara inconstitucional um ato que pode ser legislativo, infra legislativo, que envolve no caso, matéria tributária, mas isso vale para qualquer matéria, a administração pública entra em colapso, ela se envergonha de ter praticado um ato inconstitucional, imediatamente são feitas reuniões, e a administração se ajusta aos padrões que foram apontados pelo poder judiciário, havendo casos até, pasme, é quase inacreditável, em que ministro cai, por força de uma irregularidade que o judiciário declarou inconstitucional. No Brasil, até quando o Supremo baixa uma súmula vinculante, a administração tenta encontrar caminhos oblíquos para contornar a ordem peremptória da mais alta corte do país. Então, quando se fala em morosidade do judiciário, pensa-se na preguiça dos juízes, eu diria que isso é uma exceção, os juízes trabalham muito, não tenho interesse pessoal em defender a magistratura, mas acho que a magistratura brasileira é na sua grande maioria, trabalhadora, honesta e competente, exceções sempre haverá, mas a tônica de nossa magistratura é esta, é uma magistratura ativa, preparada, independente, eu diria até idealista, que vai além do necessário, há juízes que se exaurem no trabalho.

A razão desta pergunta foi porque vi em outras fases da pesquisa, que um processo tributário no Brasil, demora mais ou menos uns quatro anos na fase administrativa e uns 12 anos na fase judicial, podendo chegar ao todo em 16 anos...

Não é regra geral, mas na fase administrativa, a culpa é da administração ela demora em julgar, então é o próprio fisco que está causando a demora, na fase judicial, paradoxalmente, em geral a culpa é da administração também, que recorre ao infinito, quer dizer, leva questões às vezes já solucionadas, até a mais alta corte do país, talvez uma reforma do sistema processual pudesse reduzir um pouco alguns recursos, mas acho que a proposta radical que é eliminar ao máximo o número de recursos, não é a melhor.

A última pergunta é sobre jurisprudência, mudança de interpretação de leis no transcurso do processo... no Brasil é muito comum acontecer isto?

Sim, por razão muito simples, veja, ao contrário do sistema europeu, especialmente do sistema inglês ou do sistema americano, o chamado “common law”, o nosso direito não é costumeiro, é legislado, o nosso sistema é o sistema continental europeu, como o da França, Portugal, Itália, então a jurisprudência no Brasil tem importância prática, veja a tendência é o tribunal decidir as questões de forma parecida, o caso A que é semelhante

ao caso B, será decidido da mesma maneira que o caso B. agora isso não traz nenhuma garantia pro jurisdicionado, porque a tendência muda, muda quando muda a composição do judiciário, quem já não ouviu aquela máxima, em cada cabeça uma sentença? Então, novos julgadores, nova jurisprudência. A jurisprudência muda porque, às vezes, o pensamento do julgador evolui, quer dizer, evoluir, mudar de opinião é sinal de inteligência, a outra frase célebre a respeito veio de Pascal que diz: não me envergonho de mudar de opinião, porque não me envergonho de pensar, aliás, eu mesmo vejo com simpatia, o juiz que até escreve em seu voto, na sua sentença “embora já tenha defendido essa opinião, agora mudei, mudei porque refleti melhor, mudei porque li as lições de um doutrinador, a doutrina e a jurisprudência estão em diálogo constante, no Brasil menos do que na Alemanha, por exemplo. Na Alemanha o judiciário por assim dizer, se baseia com mais frequência na doutrina, aqui o judiciário é um pouco autossuficiente e, às vezes, fecha os ouvidos para as lições as falas da doutrina, o que não me parece bom. Não que a doutrina acerte sempre, mas também ela não erra sempre, quer dizer, neste diálogo acho que ambos lucram. O que não pode acontecer e acho que às vezes acontece, é o judiciário ignorar a doutrina e a doutrina ignorar o judiciário. Doutrina e judiciário são como irmãos siameses, têm que andar juntos, se estão ligados, têm que andar juntos. Às vezes, notamos em alguns juízes, alguns tribunais certa aversão à doutrina, havendo casos até em que as cortes mais elevadas decidem em sentido contrário, quer dizer, toda a doutrina diz sim e o judiciário diz não, eventualmente a doutrina poderá estar errada, mas, algumas vezes estava certa, então, se percebe isto, e finalmente a jurisprudência muda porque muda a lei. Na medida em que nosso direito é legislado, mudando a lei, necessariamente muda a jurisprudência e, a própria doutrina às vezes cai por terra com a mudança da lei. Kirshman escreveu” uma penada do legislador, às vezes, reduz bibliotecas inteiras à condição de papel velho.” Pontes de Miranda analisou o direito que à época vigorava, no entanto, os postulados, os princípios continuam os mesmos, com as devidas adaptações, o juiz tem condição de fazer isto, o leigo coitado, ele lê que a lei diz isto, ele imagina que a lei continua em vigor. O operador do direito, não precisa nem ser necessariamente o juiz, pode ser um advogado, um juiz, um promotor, ele faz adaptações, faz uma leitura meditada, ele diz hoje não é mais este artigo da constituição, este artigo mudou, mas essencialmente diz a mesma coisa, ou houve uma mudança, mas uma parte do que está escrito vale, o resto pode ser desconsiderado, por que outro erro do leigo é que ele acha que lendo a lei ele sabe direito. Não. A lei é o ponto de partida do labor exegético, seria mais ou menos

como eu que não entendo nada de contabilidade, eu digo como eu sei aritmética, eu leio o balanço, sei que dois mais dois são quatro, e eu não preciso do contador pra analisar o relatório contábil, quer dizer a pior infantilidade, o pior sinal de ignorância que pode haver,. Então se o assunto é contábil, procuro o contador, se é econômico procuro o economista, raramente o contador ou o economista, coisa que o sr está fazendo. O sr merece felicitações, procura o operador do direito, o especialista para esclarecer algum ponto. Às vezes, o cliente diz “olha, eu não sou formado, mas sou um advogado prático”, aí eu começo a ficar preocupado...

Dr. Roque, obrigado pela entrevista, pois será muito importante na conclusão de meu trabalho.

APÊNDICE VIII – Questionário para Pesquisa

QUESTIONÁRIO PARA PESQUISA UNIVERSITÁRIA – USP

ATIVOS CONTINGENTES, PASSIVOS CONTINGENTES E PROVISÕES

NR	QUESTÃO	RESPOSTA	
		SIM	NÃO
1	Sua empresa reportou demonstrações financeiras de algum exercício anterior a 2010 de acordo com as novas normas contábeis emitidas pelo CPC?	<input style="width: 80px; height: 25px;" type="text"/>	<input style="width: 80px; height: 25px;" type="text"/>
	Se sim, referentes a quais anos? _____		
2	Com o reporte obrigatório a partir de 31.12.2010, de acordo com as novas normas contábeis emitidas pelo CPC, você tem expectativa que os valores de provisões contabilizados aumentem?	<input style="width: 80px; height: 25px;" type="text"/>	<input style="width: 80px; height: 25px;" type="text"/>
3	Com o reporte obrigatório a partir de 31.12.2010 de acordo com as novas normas contábeis emitidas pelo CPC, você tem expectativa de evidenciar mais informações sobre ativos contingentes em notas explicativas?	<input style="width: 80px; height: 25px;" type="text"/>	<input style="width: 80px; height: 25px;" type="text"/>
4	Com o reporte obrigatório a partir de 31.12.2010 de acordo com as novas normas contábeis emitidas pelo CPC, você tem expectativa de reportar mais informações sobre passivos contingentes em notas explicativas?	<input style="width: 80px; height: 25px;" type="text"/>	<input style="width: 80px; height: 25px;" type="text"/>
5	Você espera que com as novas normas contábeis emitidas pelo CPC as auditorias sejam mais rigorosas ao examinar os valores de provisões?	<input style="width: 80px; height: 25px;" type="text"/>	<input style="width: 80px; height: 25px;" type="text"/>
6	Você costuma discutir os valores das provisões com seus advogados, antes do encerramento das demonstrações contábeis?	<input style="width: 80px; height: 25px;" type="text"/>	<input style="width: 80px; height: 25px;" type="text"/>
7	Você gostaria de fazer algum comentário sobre as novas		

normas contábeis referentes a Ativos Contingentes,
Passivos Contingentes e Provisões?

Respondendo a este questionário, você estará contribuindo para a pesquisa em contabilidade gerencial no Brasil.

Obrigado pelo tempo dispêndio.

Antônio de Cístolo Ribeiro