

AS REPERCUSSÕES TRIBUTÁRIAS RELACIONADAS AOS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO: A INCERTEZA JURÍDICA DA ICPC 22

Alexandre Evaristo Pinto

Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela USP. Coordenador do MBA em IFRS da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Professor no curso de pós-graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Conselheiro julgador do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo (TIT) e do Conselho Municipal de Tributos (CMT).

Ernesto Rubens Gelbcke

Ex-professor da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA USP). Fundador, Professor e Conselheiro da Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Ex-vice coordenador do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Coautor do **Manual de contabilidade societária** da FIPECAFI. Acadêmico da Academia Paulista de Contabilidade. Auditor, Contador e Parecerista.

Rafael Pascoto Fugimoto

Advogado e contabilista em São Paulo. Master Business Administration em Gestão Tributária pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Origens das incertezas fiscais no sistema tributário brasileiro 3 Da contabilidade enquanto sistema de informação 4 Tratamento contábil das incertezas dos tributos sobre o lucro – a ICPC 22 5 As incertezas jurídicas relacionadas à ICPC 22 6 A praticabilidade da ICPC 22 por meio das notas explicativas 7 Conclusão 8 Referências.

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo o exame da Interpretação de Pronunciamento Contábil 22 (ICPC 22), a qual criou nova regra de contabilização do tributo corrente ou diferido do ativo ou passivo da entidade a respeito da aceitabilidade pela autoridade fiscal do tratamento tributário a ser considerado como incerto. Para tanto, serão expostos os conceitos trazidos pela ICPC 22 com as incertezas jurídicas que rodeiam os contribuintes no contencioso tributário.

PALAVRAS-CHAVE: Tributos sobre o lucro. Ativos e passivos fiscais diferidos. Incerteza tributária. ICPC 22.

1 INTRODUÇÃO

O ano de 2019 marca o início da vigência da Interpretação Técnica n. 22 "Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro" (ICPC 22) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que se fundamentou na Norma Internacional de Contabilidade (IFRIC 23).

A edição de tal norma representa um grande marco no que diz respeito ao reconhecimento, mensuração e evidenciação de riscos tributários tomados pela entidade, de modo que se espera que haja uma melhora qualitativa nas demonstrações financeiras acerca das decisões tomadas pelos gestores para interpretações possíveis sobre os tributos sobre o lucro.

Ademais, o ano de 2019 também marca o centenário de nascimento do Professor Ruy Barbosa Nogueira. Embora tal fato possa não parecer ter correlação com o tema da ICPC 22, cumpre ressaltar que Ruy Barbosa Nogueira talvez tenha sido um dos primeiros autores do direito tributário pátrio a detectar a origem das incertezas fiscais em nosso sistema tributário, evidenciando-se que sua obra permanece atual e relevante.

No presente trabalho, buscar-se-á descrever as principais causas das incertezas tributárias no Brasil, bem como qual deve ser a função da Contabilidade na evidenciação de tais incertezas.

Feitas tais considerações, passar-se-á ao estudo dos principais pontos da ICPC 22 e como ela tem sido aplicada pelas companhias abertas brasileiras.

2 ORIGENS DAS INCERTEZAS FISCAIS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

O ano de 2019 marca o centenário de nascimento do Professor Ruy Barbosa Nogueira. Nascido no município de Jardinópolis/SP em 19 de setembro de 1919, Ruy Barbosa Nogueira instituiu a primeira cadeira de Direito Tributário em uma faculdade de Direito brasileira no ano de 1954, quando criou tal disciplina na Faculdade Paulista de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo¹.

No âmbito da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, Ruy Barbosa Nogueira veio a ganhar o primeiro concurso para a cátedra de Direito Tributário em 1965 com a tese **Teoria do lançamento tributário**², bem como foi um dos responsáveis pela expansão do ensino de tal matéria, o que foi acelerado

1. TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 392-393.

2. TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 392-395.

com a realização de mesas de debates que formaram o cenário propício para a criação do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT) em 1974³.

Na tese **Teoria do lançamento tributário**, de 1965, Ruy Barbosa Nogueira já vaticinava que a maior parte da arrecadação tributária advinha de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, ou seja, sujeitos ao autolancamento⁴.

Como decorrência de tal fato, Ruy Barbosa Nogueira ressaltava o enorme trabalho que era exigido do contribuinte em serviços que seriam originariamente da administração tributária⁵.

Sob uma perspectiva contábil e baseados na doutrina britânica de Cedric Sandford, Aldo Bertolucci e Diogo Toledo do Nascimento trazem o conceito de custos de conformidade tributários (*compliance costs of taxation*) para aqueles dispêndios dos recursos necessários para o cumprimento das normas tributárias, que incluem obrigações acessórias, atendimento a fiscalizações e os próprios gastos para interpretação da legislação tributária⁶.

Antevendo o crescente aumento dos custos de conformidade, Ruy Barbosa Nogueira apontava a transferência cada vez maior aos contribuintes da atividade de apuração dos tributos. Tal transferência por si só não seria problemática, uma vez que o lançamento é o ato de identificação do sujeito passivo e de quantificação do fato gerador, no entanto, além dos serviços burocráticos que são repassados ao contribuinte, transfere-se também a este os riscos da interpretação e aplicação das leis tributárias⁷.

Nesse sentido, considerando a ascensão dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o contribuinte é obrigado a interpretar e aplicar qualquer alteração legislativa, apurando o tributo e o recolhendo, sendo que muitas vezes inexistente naquele momento qualquer ato infralegal, solução de consulta ou precedente administrativo que possa lhe guiar.

Em outras palavras, há a possibilidade de que a administração tributária opte por uma interpretação tributária distinta nos cinco anos seguintes à alteração legislativa e não homologue o lançamento efetuado pelo contribuinte, lavrando um auto de infração com multa e juros.

3. INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/site/prof-ruy-barbosa-nogueira/>>. Acesso em: 10 set. 2019.

4. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973. p. 50-51.

5. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973. p. 208-209.

6. BERTOLUCCI, Aldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade & Finanças da USP**, São Paulo, n. 29, p. 55-67, maio/ago. 2002.

7. NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973. p. 229-230.

Situação mais nefasta se observa quando o contribuinte interpreta e aplica o direito tributário à luz dos precedentes administrativos e judiciais daquele momento, sendo que precedentes posteriores alteram o entendimento majoritário por meio da exigência de outros requisitos não previstos na lei ou em atos infralegais, como, exemplificativamente, vem ocorrendo com os julgados administrativos acerca da dedutibilidade da amortização fiscal do ágio.

Diante do exposto, nota-se que a origem de muitas das incertezas tributárias decorre da ascensão do lançamento por homologação, uma vez que, nesta modalidade de lançamento, o contribuinte fica obrigado a interpretar a legislação tributária, apurar e recolher o tributo devido e entregar a obrigação acessória (dever instrumental) correspondente.

Ocorre que em alguns casos, mais de uma interpretação da legislação tributária é possível, seja em virtude da inexistência de uma proibição legal, seja em virtude de uma lacuna no que tange ao tratamento tributário.

Vale lembrar que o artigo 170 da Constituição Federal de 1988⁸ consagra o princípio da livre iniciativa como uma das molas propulsoras da ordem econômica (junto com a valorização do trabalho humano).

André Ramos Tavares assinala que a livre iniciativa não se limita à livre iniciativa econômica, enquanto liberdade de desenvolvimento de empresa, alcançando também outras formas de organização econômica, individuais ou coletivas, como a cooperativa, além da liberdade contratual e comercial⁹.

Como decorrência do princípio da livre iniciativa, surge a liberdade de estruturação dos negócios jurídicos, de modo que ninguém pode ser obrigado a escolher uma determinada estrutura a não ser que seja por imposição legal.

8. Constituição Federal de 1988: "Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I – soberania nacional;

II – propriedade privada;

III – função social da propriedade;

IV – livre concorrência;

V – defesa do consumidor;

VI – defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII – redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII – busca do pleno emprego;

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei".

9. TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2013. p. 234-235.

Em igual sentido, o Código Civil consagra a liberdade contratual, que inclui a possibilidade de estruturação de contratos atípicos, desde que as partes sejam capazes, o objeto do contrato seja lícito e determinável e o contrato não possua forma não permitida em lei.

Dessa forma, em um cenário em que não haja uma proibição legal de determinado negócio jurídico, torna-se difícil a mensuração de determinado tratamento tributário a respeito da condição de que ele será considerado incerto no futuro, quando a administração tributária for rever o lançamento por homologação. Ainda que haja proibição legal, mas o contribuinte entenda que tal proibição esteja em desacordo com algum preceito constitucional ou legal, também se torna complexa a análise de como será a decisão acerca daquele tratamento tributário no futuro diante da morosidade do Poder Judiciário.

Em resumo, o sistema tributário brasileiro incentiva a insegurança jurídica e a incerteza acerca dos tratamentos tributários adotados pelo contribuinte, tanto devido ao uso do lançamento por homologação nos tributos que são mais relevantes na arrecadação tributária, quanto devido ao uso de critérios diferentes do binômio legalidade e ilegalidade para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária.

3 DA CONTABILIDADE ENQUANTO SISTEMA DE INFORMAÇÃO

A contabilidade surge como forma de mensuração para atender as necessidades dos proprietários e possuidores de bens, no entanto, além da mensuração patrimonial de um dado instantâneo, ela passa a refletir uma medida do desempenho de uma entidade, sobretudo a partir do momento em que se utiliza um denominador comum monetário¹⁰.

A contabilidade pode ser traduzida como um processo, que envolve três etapas: (i) reconhecimento, isto é, a análise de se determinadas transações econômicas serão reconhecidas ou não; (ii) mensuração, ou seja, a quantificação das transações econômicas; e (iii) evidenciação, que envolve a demonstração das transações econômicas para os usuários externos¹¹.

Destaque-se que o processo contábil é feito pelo preparador das demonstrações financeiras em conformidade com as normas contábeis vigentes, de modo que, a depender da transação econômica, há um maior ou menor grau

10. IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 15-16.

11. LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. São Paulo: Atlas, 2005. p. 51-52.

de subjetividade para fins de interpretação de como aquelas transações econômicas deverão ser reconhecidas, mensuradas e evidenciadas.

Ocorre que todo o processo contábil é feito em função da realização do objetivo da contabilidade: a geração de informações econômicas, financeiras e patrimoniais de uma entidade para tomada de decisões pelos seus usuários¹².

Assim, grandes teóricos da Contabilidade como Robert Anthony, David Hawkins e Kenneth Merchant¹³, bem como Robert Jaedicke e Robert Sprouse¹⁴, assinalam que a contabilidade pode ser entendida como um sistema de informações em termos monetários que permita julgamentos embasados e tomada de decisões pelos usuários da informação.

Embora os usuários da contabilidade sejam os mais diversos e incluam investidores, administradores, credores, governo, clientes, fornecedores, trabalhadores e *stakeholders*, cumpre salientar que as normas contábeis internacionais são elaboradas considerando que os investidores externos são os principais usuários das demonstrações contábeis.

No que tange especificamente aos tratamentos tributários, os usuários internos da contabilidade, isto é, os administradores, possuem uma informação muito maior acerca dos riscos que estão sendo tomados pela entidade quando das suas decisões de interpretação e aplicação da legislação tributária.

Trata-se de evidente caso de assimetria informacional entre os usuários internos e externos da contabilidade, de modo que ela pode funcionar como forma de diminuir essa assimetria mediante a evidenciação dos riscos tributários.

Esse é o cenário em que surge a ICPC 22, que será tratada adiante com maiores detalhes.

4 TRATAMENTO CONTÁBIL DAS INCERTEZAS DOS TRIBUTOS SOBRE O LUCRO – A ICPC 22

Conforme anteriormente apontado, o ano de 2019 marca o início da vigência no Brasil da ICPC 22, a qual adveio de uma orientação expedida pelo IASB a respeito da incerteza sobre o tratamento de tributos sobre o lucro. Portanto, em função da harmonização contábil, as autoridades contábeis brasileiras tiveram

12. LOPES, Alexandro Broedel. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Thomson, 2002. p. 11-16.

13. ANTHONY, Robert N.; HAWKINS, David F.; MERCHANT, Kenneth A. **Accounting: text and cases**. 10. ed. Boston: Irwin McGraw-Hill, 1999. p. 5-7.

14. JAEDICKE, Robert K.; SPROUSE, Robert T. **Fluxos contábeis: renda, fundos e capital**. São Paulo: Atlas, 1972. p. 18-19.

que traduzir e adequar aquela orientação, denominada Norma Internacional de Contabilidade (IFRIC 23), ao cenário existente neste país.

A ICPC 22 traz novos conceitos como "tratamentos fiscais", "autoridade fiscal" e "tratamento fiscal incerto", cujos efeitos contábeis, se constatados e mensurados corretamente, devem estar refletidos nas demonstrações financeiras imediatamente.

Para o entendimento do que se trata a ICPC 22 é necessário comentar, em linhas gerais, sobre a norma que é objeto de sua interpretação, ou seja, o Pronunciamento Contábil 32 "Tributos sobre o Lucro" (CPC 32) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis, o qual foi publicado com a finalidade de "estabelecer o tratamento contábil para os tributos sobre o lucro". Embora o CPC 32 se refira tanto aos tributos correntes quanto aos diferidos, observa-se que quase a totalidade da referida norma se atém aos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação dos tributos diferidos sobre o lucro.

Denota-se que a problemática dos tributos diferidos reside no fato de que determinadas transações são contabilizadas, no entanto, somente surtirão efeitos tributários para fins de tributos sobre o lucro em períodos diferentes¹⁵, de forma que o CPC 32 possui como solução a definição de marcos contábeis em que se reconheça o montante de imposto a pagar para o ano corrente, bem como futuras consequências fiscais relacionadas a diferenças temporárias, prejuízos líquidos e outros créditos fiscais que não tenham sido utilizados, em períodos futuros¹⁶, o que se dá por meio do reconhecimento de um ativo fiscal diferido ou de um passivo fiscal diferido.

Além disso, antes de adentrar no mérito da ICPC 22, ressalta-se que ela é uma norma de esclarecimento do Pronunciamento Contábil 32, portanto, a mencionada interpretação contábil tem por objetivo disciplinar que "a aceitabilidade de determinado tratamento tributário, de acordo com a legislação fiscal, pode não ser conhecida até que a respectiva autoridade fiscal ou tribunal tome uma decisão no futuro"¹⁷, estando vinculada à contabilização do tributo corrente ou diferido (ativo ou passivo) da entidade nos termos que dispõe o CPC 32¹⁸.

-
15. Ian Muniz e Marco Monteiro reconhecem, em seu estudo, que a questão sobre os tributos diferidos foi pouco abordada na doutrina, "e que constitui uma verdadeira pedra na chuteira de todo estudioso do sistema de tributação sobre o lucro (IRPJ e CSLL) no Brasil". MUNIZ, Ian; MONTEIRO, Marco. **Tributos federais e o novo padrão contábil**: comentários à Lei n. 12.973/14. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 213.
 16. CUNHA, Carlos Alberto da Silva e; RODRIGUES, Lúcia Maria Portela Lima. **A problemática do reconhecimento e contabilização dos impostos diferidos**. 2. ed. Lisboa: Áreas, 2014. p. 56.
 17. Conforme o item 2 do "Contexto" da ICPC 22.
 18. Em sugestões recebidas pelo CPC sobre a então minuta da ICPC 22, houve um questionamento relacionado ao alcance da referida interpretação: se ela abrangeria apenas o Imposto de Renda

No cenário brasileiro, a ICPC 22 alcança somente o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), uma vez que a referida interpretação se restringe aos "tributos sobre o lucro".

Luciana Aguiar aponta que a IFRIC 23 teve origem a partir de uma dúvida apresentada por um consultante ao *International Accounting Standards Board* (IASB) acerca da correta contabilização de um imposto de renda pago, tendo em vista que a referida incerteza residia quanto ao registro desse valor a ser recuperado: se estaria mais bem alocado ao IAS 12 (cuja norma correspondente no Brasil é o CPC 32) ou ao IAS 37 (cuja norma correspondente no Brasil é o Pronunciamento Contábil n. 25 "Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes – CPC 25")¹⁹.

Assim, a referida dúvida tinha por fundamento a tênue diferença de tratamento contábil entre as duas normas, visto que caso o referido valor fosse contabilizado pela norma relacionada aos tributos sobre o lucro, seria reconhecido um ativo em função de estimativa "provável" (*probable threshold*) de entrada de caixa, ao passo que, se houve o prognóstico para "praticamente certo" (*virtually certain*), o registro no ativo estaria em conformidade com a norma que regulamenta as provisões²⁰.

Ao se deparar com a dúvida que lhe fora proposta e consultar o entendimento de outras jurisdições normatizadoras, incluindo o Brasil, o IASB concluiu que haveria uma possibilidade de existir assimetria de informações com relação à avaliação e mensuração de incertezas nas demonstrações financeiras.

Nessa linha, como se tratava de incerteza relativa a tributos sobre o lucro, a IFRIC 23 foi expedida com o objetivo de regulamentar o reconhecimento de ativos e passivos fiscais diferidos constituídos pelas entidades, afastando, portanto, a norma contábil relativa às provisões.

Assim, a ICPC 22 visa a oferecer ao usuário das demonstrações financeiras a capacidade de mensuração sobre a incerteza relativa à interpretação dada pela entidade contribuinte aos dispositivos normativos relacionados aos tributos sobre o lucro.

da Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido ou se seria aplicável também a PIS/COFINS, ICMS e IPI. A resposta fornecida pelo CPC foi de que este havia entendido que "tal detalhamento não seria apropriado, haja vista que a interpretação já especifica que o alcance está limitado aos 'tributos sobre o lucro', portanto, apenas àqueles que estão abrangidos no CPC 32.

19. AGUIAR, Luciana. Incertezas sobre tratamento tributário sobre o lucro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo, v. 1, n. 1, p. 172, 2019.
20. AGUIAR, Luciana. Incertezas sobre tratamento tributário sobre o lucro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo, v. 1, n. 1, p. 172, 2019.

Cumprе ressaltar que, na análise de uma incerteza de tratamento fiscal, a ICPC 22 parte do pressuposto de que a autoridade fiscal terá o direito de examinar os valores que influenciaram a formação do lucro tributável (a base de apuração do IRPJ e da CSLL), bem como ela terá pleno conhecimento de todas as informações relacionadas ao realizar esses exames, ou seja, não devem ser considerados os riscos de detecção daquele tratamento fiscal à análise de que as autoridades fiscais concordarão ou não com ele.

A mensuração da incerteza tributária se baseia na probabilidade de a autoridade fiscal aceitar ou não o tratamento fiscal incerto. Caso seja provável que autoridade fiscal aceite o tratamento fiscal, não há necessidade de reconhecimento, mensuração ou evidência dos efeitos de sua eventual não aceitação. Por outro lado, sendo provável que a autoridade fiscal não aceite o tratamento fiscal incerto, surge a necessidade de que o efeito da incerteza seja refletido de acordo com dois métodos dispostos na ICPC 22: o valor mais provável ou o valor esperado.

Em suma, tal qual estatuído no CPC 32, a ICPC 22 também assegura regras de mensuração de incertezas fiscais sobre os tributos correntes e diferidos, dando maior transparência na divulgação das informações contábeis aos usuários externos.

No tópico seguinte os conceitos compreendidos na ICPC 22 serão abordados, de modo a serem conjugados com a incerteza daqueles que lidam diariamente com o direito tributário, principalmente com aqueles órgãos que interpretam a legislação tributária brasileira.

5 AS INCERTEZAS JURÍDICAS RELACIONADAS À ICPC 22

5.1 A incerteza do tratamento fiscal incerto

O primeiro ponto a ser enfrentado refere-se à abordagem da incerteza que a ICPC 22 quer estimar.

No exercício das funções diretivas, o gestor da entidade tem a obrigação de seguir o dever de diligência, isto é, o administrador deve empregar, no exercício de suas funções, o cuidado e diligência que todo homem ativo e probo costuma empregar na administração dos seus próprios negócios, tal qual previsto no artigo 153 da Lei n. 6.404/1976.

Nessa linha, o gestor deve buscar a menor carga tributária possível dentro dos limites legais, no entanto, diante de lacunas e diferentes possibilidades de interpretação e aplicação da legislação tributária, o gestor deverá escolher qual a interpretação que será adotada.

Ao escolher uma interpretação, ele deve estar ciente dos riscos e benefícios das alternativas de interpretação possíveis. O dever de diligência pressupõe que ele deverá empregar o mesmo zelo e diligência que usaria se a decisão fosse relacionada aos seus próprios negócios. Em outras palavras, o gestor deve agir no melhor interesse da companhia.

O dilema do gestor da entidade envolve buscar a menor carga tributária dentro dos limites da lei, ao mesmo tempo em que suas decisões deverão ser feitas de acordo com os padrões dos homens probos e diligentes.

Aliás, Cristiano Carvalho, ao analisar a problemática que envolve o planejamento tributário no Brasil, já mencionava que o risco inerente à opção pela medida de elisão tributária poderia converter-se em "escolha sob incerteza"²¹. Isso porque a dificuldade de os contribuintes terem acesso às decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), levava-os a terem assimetria de informações a respeito de como o negócio jurídico seria desconsiderado pelo Fisco brasileiro, prejudicando o cálculo do seu custo-benefício, haja vista que não havia condições, sequer subjetivas, de avaliação adequada das chances de sucesso ou fracasso²².

Daí que a incerteza tributária, a que alude a ICPC 22 para estimar a sua probabilidade de ocorrer, já possui uma incongruência lógica para sua mensuração em função de que não se consegue ofertar ao agente um cálculo racional ante a falta de informações relacionadas às questões de se quer estimar²³.

Torna-se claro que a ICPC 22 baseia-se em premissa de divulgação da posição tributária incerta, existente em países no exterior, que não se compatibiliza inicialmente com o ordenamento jurídico pátrio, uma vez que há no Brasil instabilidade e complexidade de normas tributárias, ao que se soma a falta de linearidade na formação da jurisprudência, o que aguça o infundável contencioso tributário²⁴.

Tome-se como exemplo, conforme menciona Phelippe de Oliveira, que a posição tributária incerta existia nos Estados Unidos como medida de divulgação dos planejamentos tributários, inicialmente formatada como obrigação de provisionamento para fins contábeis, sendo que, posteriormente, funcionou como "um indicativo para as autoridades tributárias acerca de quais operações ou transações praticadas pelos contribuintes são passíveis de questionamento"²⁵.

21. CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 243.

22. CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 243.

23. CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 244.

24. AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Incertezas sobre tratamento tributário sobre o lucro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo, v. 1, n. 1, p. 181, 2019.

25. OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires. **A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento jurídico brasileiro: uma análise à luz do projeto BEPS da OCDE/G20**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 158.

Tanto é que existe um formulário próprio previsto na legislação tributária norte-americana ("Schedule UTP – form 1120") com o objetivo de fornecer às autoridades tributárias o detalhamento das posições incertas informadas em suas demonstrações financeiras²⁶.

É pertinente lembrar que a ICPC 22 não traz qualquer obrigatoriedade às entidades para que elas forneçam à autoridade fiscal brasileira eventuais planejamentos tributários. Relembre-se que houve uma tentativa de os contribuintes apresentarem formulários referentes às operações que fossem passíveis de planejamento tributário com base na Medida Provisória n. 685/2015, mas ela foi rechaçada em razão da inexistência de regulamentação do parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional.

A propósito, retomando a instabilidade do cenário brasileiro com relação à linearidade da jurisprudência à matéria tributária, Elidie Bifano relembra a dificuldade de comunicação de contingência aos usuários externos com a alteração do entendimento pelo Supremo Tribunal Federal sobre o crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), em que a tese vencedora era favorável aos contribuintes até que um voto mudou totalmente o rumo da situação, fazendo com que a tese fosse desfavorável a eles²⁷. Dessa forma, o risco de perda que era possível tornou-se, no prazo de um ano, provável.

Imagine-se o dilema da entidade, ao construir sua árvore de decisões referente ao tratamento fiscal incerto, sob a tentativa de prever a "incerteza" e estimá-la, tomando em consideração o tempo pelo qual o órgão julgador irá resolver tal questão e a própria incerteza jurídica do debate que lhe é proporcionado. É praticamente tarefa hercúlea que se acrescenta a tantas outras a que os contribuintes estão sujeitos, tal como o excesso de obrigações acessórias.

A incerteza que seria mensurada pela ICPC 22 esbarra na incerteza jurídica que os contribuintes possuem com relação à mensuração da jurisprudência administrativa ou judicial dos temas tributários. Ainda que o crédito presumido do IPI não fosse aplicado para fins da ICPC 22, o ponto em questão é a possível frustração da confiança dos contribuintes com os órgãos judicantes, o que revela a insegurança jurídica para tomada de decisões²⁸.

-
26. OLIVEIRA, Philippe Toledo Pires. **A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento jurídico brasileiro**: uma análise à luz do projeto BEPS da OCDE/G20. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 158.
 27. BIFANO, Elidie Palma. Notas explicativas no atual sistema contábil: importância, alcance e características. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 208.
 28. ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 421.

5.2 A "autoridade fiscal" determinada na ICPC 22

Outra indagação decorrente da aplicação da ICPC 22 diz respeito ao alcance do conceito de "autoridade fiscal". Ao utilizar tal expressão, o normatizador contábil brasileiro optou por apenas traduzir o texto da IFRIC 23 sem tentar denominar a autoridade competente correspondente.

Em uma primeira leitura da ICPC 22 à luz do ordenamento jurídico brasileiro, há uma tendência a entender a "autoridade fiscal" como a Secretaria da Receita Federal do Brasil, isto é, o órgão da administração tributária federal responsável pela fiscalização e arrecadação do IRPJ e da CSLL.

Todavia, a ICPC 22 determina que o conceito de autoridade fiscal possa incluir "tribunais". Dessa forma, não apenas os órgãos de administração tributária (incluindo-se aí os órgãos de revisão de lançamento, que é o caso do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), mas também deverá ser levada em conta a jurisprudência dos "tribunais".

Não há como negar que a possibilidade de inclusão de tribunais traz uma insegurança jurídica com relação a quem seria a autoridade fiscal que determinaria a aceitabilidade do tratamento fiscal analisado, visto que a calculabilidade do contribuinte, não aqui representada como métodos quantitativos de aferição da incerteza fiscal, estaria prejudicada, haja vista que não haveria como "antecipar as consequências alternativas atribuíveis pelo Direito"²⁹ para tempo futuro, de acordo com a orientação jurisprudencial tomada como base para mensurar o tratamento fiscal incerto.

Apenas a título de exemplificação, no Regulamento (UE) 2018/1595, de 23 de outubro de 2018 da Comissão Europeia³⁰, quando a IFRIC 23 foi traduzida ao português, a redação relacionada à autoridade fiscal é de: "refere-se ao organismo ou organismos que decidem se os tratamentos fiscais são admissíveis ao abrigo da legislação fiscal. *Pode tratar-se de um tribunal*". Nota-se que a redação conferida em português pela Comissão Europeia entende que o órgão que analisará o tratamento fiscal pode ser um "tribunal", e não que um "tribunal" pode ser incluído. Nessa linha, na versão em português da referida norma, a "autoridade fiscal" está associada a um órgão julgador, não deixando margem de interpretação para que o órgão fiscalizador também o seja.

Há indícios de que a tradução feita no Brasil dá a entender que a autoridade fiscal poderia ser o órgão fiscalizador, o que não está em consonância com o

29. ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 609.

30. Disponível em: <http://www.cnc.min-financas.pt/pdf/IAS_IFRS_UE/Reg_1595_2018_IFRIC%2023.pdf>. Acesso em: 2 set. 2019.

arquétipo processual tributário, já que havendo a inclusão do "tribunal" a ser declarado como "autoridade "fiscal" existem duas esferas possíveis de discussão para tratamentos fiscais: a administrativa e a judicial.

A competência para julgamento de questões tributárias na esfera administrativa pertence ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ao passo que, na esfera judicial, o tema pode ser analisado sob dois ângulos: se a discussão for eminentemente infraconstitucional, o órgão a analisar o tratamento fiscal será o Superior Tribunal de Justiça, porém, se a demanda for constitucional, o órgão responsável será o Supremo Tribunal Federal.

O tema não é fácil, pois, pelo princípio da inafastabilidade da jurisdição (artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal), o contribuinte tem o direito de não aguardar o desfecho em esfera administrativa, e levar a questão diretamente ao Poder Judiciário.

A problemática desse assunto se desdobra em questão mais tenebrosa, pois, de acordo com Luis Eduardo Schoueri, quase nenhum tema relevante de planejamento tributário foi levado à discussão no Poder Judiciário em função dos repetidos programas de parcelamento concedidos pela União³¹.

A propósito, Sarah Lawsky entende que a incerteza tributária estaria reduzida na hipótese de analisar os precedentes tributários julgados por determinado tribunal, embora o direito tributário seja uma fonte de incerteza em si mesmo³², o que melhoraria a forma pela qual o intérprete antevê o comportamento da autoridade tributária.

Entretanto, a dificuldade desse ponto de vista está no fato de que poucas operações tributárias são analisadas pelos tribunais, havendo, pois, poucos dados disponíveis para avaliação dos precedentes anteriores.

Além disso, a diminuição da incerteza tributária poderia ser alcançada por meio do abandono de uma estratégia de litígio agressiva, bem como seria importante fornecer educação aos contribuintes ou simplificar a lei, uma vez que algumas de suas incertezas decorreriam de ignorância ou confusão³³.

31. SCHOUERI, Luis Eduardo. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, p. 112, jan. 2015.

32. "[...] tax law itself is a source of uncertainty." LAWSKY, Sarah. Probably? Understanding tax law's uncertainty. **University of Pennsylvania Law Review**, v. 157, p. 1.072, 2009. Disponível em: <https://scholarship.law.upenn.edu/penn_law_review/vol157/iss4/2>. Acesso em: 2 set. 2019.

33. LAWSKY, Sarah. Probably? Understanding tax law's uncertainty. **University of Pennsylvania Law Review**. v. 157, p. 1.072, 2009. Disponível em: <https://scholarship.law.upenn.edu/penn_law_review/vol157/iss4/2>. Acesso em: 2 set. 2019. No original: "Some uncertainty about tax law is unavoidable as long as the correctness of a tax position depends on predicting the future actions of a court. But this uncertainty could be reduced. For example, as

Nota-se que a árvore de decisões, a qual requer a ICPC 22, torna-se verdadeiro cipoal tributário, havendo uma série de detalhes relacionados aos eventos que sucederão sobre o objeto tributário em análise até que se chegue à conclusão de que exista ou não o tratamento fiscal incerto.

Neste atual momento, cumpre refletir se a ICPC 22 não seria talvez um expediente contábil muito avançado ao atual cenário brasileiro, de forma a ser uma tentativa de encontrar um singelo valor que existirá nas demonstrações financeiras para temas tributários extremamente complexos.

Segundo Luciana Aguiar, a "autoridade fiscal" não poderia ser a Receita Federal do Brasil, porquanto a incerteza tributária está eminentemente relacionada à eventual saída de caixa que esse tratamento fiscal proporcionará e não ao "risco de autuação em si"³⁴. Portanto, a autoridade fiscal seria a "autoridade julgadora competente para definir de forma incontroversa a exigência de saída de caixa em função da incerteza"³⁵.

Nesse diapasão, a referida autora entende que se deve desconsiderar a possibilidade de um "auditor fiscal detectar a incerteza", porque a autoridade fiscal terá pleno conhecimento da incerteza fiscal no momento do seu julgamento³⁶, sendo ela, portanto, o "tribunal" – daí não se consegue precisar em qual competência o conceito quer se referir – que analisará o tratamento fiscal considerado como incerto.

Por isso, infere-se que a expressão "tribunal" na ICPC 22 denotaria a liberalidade de a própria entidade fixar quem seria a "autoridade fiscal" para efeitos de informação do tratamento fiscal incerto, não se limitando necessariamente à jurisprudência administrativa ante o princípio da inafastabilidade da jurisdição.

Como há um dever de divulgação da entidade aos seus usuários externos, bastaria em nota explicativa informar qual órgão julgador estaria vinculado à expressão "tribunal" na ICPC 22 para determinar a existência ou não do tratamento

explained above, one good way to improve forecasts (which would in turn reduce uncertainty) is to look at the success of prior forecasts. But few tax transactions are reviewed by courts, and thus little data is available to check prior forecasts. If the government were determined to reduce uncertainty in tax law, it could decide to dedicate a large amount of resources to bringing tax disputes to court, so that both taxpayers and the government had more information about how courts actually addressed the questionable issues. Some uncertainty would, however, remain".

34. AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Incertezas sobre tratamento tributário sobre o lucro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo, v. 1, n. 1, p. 174, 2019.
35. AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Incertezas sobre tratamento tributário sobre o lucro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo, v. 1, n. 1, p. 174, 2019.
36. AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Incertezas sobre tratamento tributário sobre o lucro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**. São Paulo, v. 1, n. 1, p. 174, 2019.

fiscal incerto, porquanto as explicações em notas explicativas tendem a auxiliar na redução das incertezas e na melhoria das tomadas de decisões³⁷.

5.3 A impossibilidade de o tratamento fiscal incerto ser tributado

Outro ponto controverso relacionado à ICPC 22 corresponde ao fato de que o tratamento fiscal incerto poderia trazer reflexos tributários na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Como foi visto em tópico antecedente, os tributos sobre o lucro terão contabilizações em contas patrimoniais (ativo ou passivo) e suas respectivas contrapartidas em resultado (despesas ou receitas), salvo em casos em que os ativos e passivos fiscais diferidos tiverem suas origens em contas de patrimônio líquido.

Por meio da regra de apuração do lucro real, os reflexos ocasionados pelos ativos e passivos fiscais constituídos não impactam a formação do IRPJ e da CSLL a pagar daquele exercício, pois, por mais que haja contrapartidas em resultado, eles não compuseram o lucro líquido, consoante previsto pelo Decreto-lei n. 1.598/1977, correspondendo à neutralidade tributária para tais ajustes.

Entretanto, com o advento da ICPC 22, caso haja tratamento fiscal incerto considerado como provável pela entidade, a respectiva contabilização dar-se-ia em contas de ativos e passivos fiscais diferidos, cujas contrapartidas estariam no resultado, mas sem impactar a formação do lucro real, ou as contabilizações dar-se-iam como às provisões, analogamente ao CPC 25, cujas contrapartidas em resultado afetariam a base de apuração do lucro real?

Essa dúvida instalada poderia inaugurar mais uma camada na alusão feita por Victor Polizelli sobre os níveis para contabilização dos ativos e passivos fiscais diferidos. Isso porque a primeira camada, ao corresponder ao lucro contábil, já se trata de uma abstração; ao passo que a segunda camada, representando o lucro fiscal, é uma metalinguagem do próprio lucro contábil que sofreu ajustes determinados pela legislação tributária. Por sua vez, a terceira camada compõe-se na situação da entidade contabilizar as diferenças (ativo e/ou passivo fiscal diferido) entre a primeira e a segunda camada³⁸. Nesse exemplo, a ICPC 22 cria uma "quarta camada" relacionada ao tratamento fiscal incerto, porquanto

37. FLORES, Eduardo; SANTOS, Ariovaldo dos; CARVALHO, Nelson. Notas explicativas no atual sistema contábil: importância, alcance e características. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 174.

38. POLIZELLI, Victor Borges. Contabilização de tributos sobre o lucro (CPC 32) e a utilização de prejuízos fiscais para liquidação de passivos tributários, p. 11. Disponível em: <<http://www.klalaw.com.br/view-news.php?id=2809#sthash.NP9sl5kp.QpaBT5T6.dpbs>>. Acesso em: 30 ago. 2019.

a entidade, ao analisar a formação do seu lucro fiscal (segunda camada), deverá verificar se a forma pela qual eles foram contabilizados (terceira camada) estão adequadas aos usuários da informação.

De fato, a ICPC 22 é uma tentativa de domar as diferenças existentes na abstração do lucro contábil e do lucro fiscal, de maneira a materializar a incerteza fiscal existente nelas. A tarefa é árdua para as entidades, principalmente, em virtude das diversas incertezas jurídicas que rodeiam a mensuração do tratamento fiscal incerto.

Para entender melhor a natureza desse tratamento fiscal incerto, a leitura da explicação proposta na ICPC 22 é de que a entidade teria uma dúvida com relação à aceitabilidade desse tratamento fiscal de acordo com a legislação tributária. Ou seja, a dúvida é do **mérito** da discussão do valor que influenciou a formação da apuração do lucro real.

Nesse sentido, se se considerar o conceito de provisão contido no CPC 25, havendo o esclarecimento de que "é um passivo de prazo ou de valor incerto", portanto, não se pode considerar a incerteza reputada na ICPC 22 como uma dúvida de *quando* algo irá ocorrer (prazo) ou a *qual* quantia será determinada (valor), mas se (conjunção condicional) a incerteza será aceita ou não. Portanto, a provisão "será sempre diferente de outros passivos, em face da incerteza acerca da quantia ou período na saída futura requerida pela liquidação"³⁹.

Não só isso; a constituição de uma provisão requer a existência de uma obrigação presente, entretanto, ela somente existe quando há um "compromisso legal, irrefutável, e a responsabilidade do presente com uma ou mais entidades"⁴⁰. Ao verificar as orientações dispostas na ICPC 22, o tratamento fiscal incerto não é um compromisso irrefutável que já existe, ele é apenas uma estimativa do que poderá ocorrer com uma despesa ou receita reconhecida para fins do lucro real.

Particularmente, para o passivo fiscal diferido, confrontando com as características da provisão *per se*, o seu valor é determinável, bem como a reversão do seu efeito na apuração do lucro real é estimada⁴¹, afastando-se, portanto, da sua equiparação com a provisão.

39. PAIS, Cláudio. **Impostos sobre os lucros**: a contabilização dos impostos diferidos. Lisboa: Áreas, 2000. p. 98.

40. FLORES, Eduardo; OLIVEIRA, Helen Cristina Silva; MOREIRA, Leide Vânia Miranda Moreira; GOUVEIA, William Martins de. Passivo, patrimônio líquido e conservadorismo. In: FLORES, Eduardo; BRAUNBECK, Guillermo; CARVALHO, Nelson (Org.). **Teoria da contabilidade financeira**. São Paulo: Atlas, 2018. p. 139.

41. PAIS, Cláudio. **Impostos sobre os lucros**: a contabilização dos impostos diferidos. Lisboa: Áreas, 2000. p. 98.

Aliás, o entendimento de que o reconhecimento do tratamento fiscal incerto corresponde a uma provisão resultaria em "antinomia" contábil, uma vez que a ICPC 19, decorrente da IFRIC 21, trata da contabilização da obrigação de pagar um tributo se essa obrigação estiver no alcance do Pronunciamento Técnico CPC 25, mas também se refere à contabilização "de obrigação de pagar tributo cuja época e valor sejam certos".

Ou seja, aquilo que se provisiona ao pagamento de tributos requer certeza, ao passo que a ICPC 22 quer estimar a incerteza do tratamento fiscal existente na apuração do lucro real. Além disso, segundo o item 4 da ICPC 19, tributo corresponde a um "fluxo de saída de recursos que incorpora benefícios econômicos que esteja sendo imposto por governos sobre entidades de acordo com a legislação", **exceto**, conforme redação da alínea "a", "os fluxos de saída de recursos que estejam dentro do alcance de outros pronunciamentos contábeis (como, por exemplo, impostos sobre a renda que estejam ao alcance do Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro)".

Em outras palavras, o que se quer esclarecer é que o tratamento da incerteza fiscal não pode ser considerado como uma provisão, conformando, indevidamente, uma diferença tributária temporária (a adição com a futura exclusão) na base de cálculo do lucro real.

Tanto que se houvesse o entendimento de que a incerteza fiscal correspondesse a uma provisão – dá-se como exemplo a questão relacionada a uma despesa considerada pela entidade como dedutível, a qual não comporia os ajustes pertinentes ao lucro real –, ela seria uma adição temporária na referida base, o que conferiria neutralidade naquele período para apuração do IRPJ e da CSLL.

Em outras palavras, ao ter deduzido e adicionado o mesmo valor em determinado período, o efeito econômico desse posicionamento corresponderia a zero, ao passo que somente, em período futuro, haveria a eventual exclusão daquele montante na apuração do lucro real.

Entretanto, seria um contrassenso com relação à própria lógica de apuração do lucro real, uma vez que aquela despesa ou seria dedutível ou representaria uma adição, subvertendo a neutralidade conferida à constituição dos tributos diferidos, considerando que não haveria como a despesa em si ter uma dupla natureza para fins da legislação tributária.

Destarte, em respeito à própria metodologia da formação do lucro real, a contabilização dessa incerteza seria a resultado (despesa ou receita), tendo como contrapartida o registro em conta patrimonial, mas que não impactaria na apuração do referido regime, estando tais lançamentos efetuados a resultado *após o lucro líquido* determinado pelo Decreto-lei n. 1.598/1977.

Nessa toada, concorda-se com Victor Polizelli em que – apesar de sua leitura ser o CPC 32, mas não se esquecendo de que a ICPC 22 o interpreta – o fato de haver lançamentos em conta de resultado “não causa, por si só, tributação, uma vez que, do ponto de vista técnico, o local por onde transitam tais valores se situa fora do campo de abrangência dos tributos federais”⁴².

Mais precisamente a essa neutralidade que é conferida pela própria metodologia de cálculo do lucro real, o tratamento no resultado dos tributos diferidos não revela acréscimo patrimonial que possa ser acrescido ou deduzido na apuração, servindo como controle e melhor ilustração da posição patrimonial da entidade⁴³, considerando ainda que as contas de ativo e passivo fiscal diferido situam-se na “última linha da demonstração de resultados, em zona neutra de tributação”⁴⁴, não compondo o lucro contábil/comercial. Igualmente, tampouco o tratamento fiscal incerto, sendo uma metalinguagem do reconhecimento do ativo e/ou passivo fiscal diferido, poderia ser capaz de atrair, de alguma forma, a incidência do IRPJ e da CSLL.

6 A PRATICABILIDADE DA ICPC 22 POR MEIO DAS NOTAS EXPLICATIVAS

6.1 A essencialidade das notas explicativas para o direito tributário

Previstas no § 5º do artigo 176 da Lei n. 6.404/1976⁴⁵, as notas explicativas possuem a função de esclarecer aos usuários externos as informações constantes

42. POLIZELLI, Victor Borges. Contabilização de tributos sobre o lucro (CPC 32) e a utilização de prejuízos fiscais para liquidação de passivos tributários, p. 23. Disponível em: <<http://www.klalaw.com.br/view-news.php?id=2809#sthash.NP9sl5kp.QpaBT5T6.dpbs>>. Acesso em: 30 ago. 2019.

43. MUNIZ, Ian; MONTEIRO, Marco. **Tributos federais e o novo padrão contábil**: comentários à Lei n. 12.973/14. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 215.

44. POLIZELLI, Victor Borges. Contabilização de tributos sobre o lucro (CPC 32) e a utilização de prejuízos fiscais para liquidação de passivos tributários, p. 14. Disponível em: <<http://www.klalaw.com.br/view-news.php?id=2809#sthash.NP9sl5kp.QpaBT5T6.dpbs>>. Acesso em: 30 ago. 2019.

45. “Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:
[...]

§ 5º As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei n. 11.941, de 2009)

I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

nas demonstrações financeiras, tendo em vista que os seus usuários tenham uma direção acerca de determinado assunto relevante à companhia⁴⁶.

A relação da contabilidade e do direito tributário, principalmente com o advento da Lei n. 12.973/2014, ensejou que advogados e contadores pudessem espelhar aos usuários da informação contábil a melhor maneira de divulgar as diretrizes da companhia em notas explicativas⁴⁷.

Aliás, as notas explicativas ganharam contornos cada vez mais relevantes com a adoção do IFRS em função de que o processo contábil⁴⁸ baseia-se no *true and fair view*, de forma que Alexsandro Broedel e Roberto Quiroga entendem que o dever de informar resulta em uma busca de que a contabilidade atenda prioritariamente o usuário, "respeitando a essência econômica das transações e não apenas e tão somente a aderência a um conjunto de regras pré-estabelecidas"⁴⁹.

III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

IV – indicar: (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)

- a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)
 - b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único); (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)
 - c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º); (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)
 - d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)
 - e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)
 - f) o número, espécies e classes das ações do capital social; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)
 - g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício; (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)
 - h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e (Incluído pela Lei n. 11.941, de 2009)"
46. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras da companhia**: conceitos fundamentais. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 634.
 47. BIFANO, Elidie Palma. Notas explicativas no atual sistema contábil: importância, alcance e características. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 209.
 48. "O primeiro passo na investigação da teoria da contabilidade neste texto está ligado à definição exata do fenômeno que está sendo estudado. Chamaremos esse fenômeno de processo contábil. Esse processo é caracterizado por três fases: reconhecimento, mensuração e evidenciação." (LOPES, Alexsandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012. p. 651).
 49. MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. O direito contábil. Fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. v. 1, p. 69.

Há um incremento informacional, uma vez que se torna possível valor a informação para fins de tomada de decisões. Nota-se que o verdadeiro objetivo da nota explicativa, quando atrelada inexoravelmente ao princípio da informação na contabilidade, é alterar as crenças e percepções dos observadores, demonstrando com maior fidedignidade as transações econômicas de uma entidade⁵⁰.

Nesse sentido, Nelson Carvalho indica que a maior missão do processo de convergência contábil foi possibilitar que as demonstrações financeiras se tornem visões prospectivas da atividade empresarial, informando “sobre o futuro esperado à luz do passado realizado”⁵¹.

Por outro lado, alertam Eduardo Flores, Ariovaldo dos Santos e também Nelson Carvalho que, embora o IFRS tenha inaugurado uma maior percepção sobre a realidade das operações econômicas, houve um excesso de informações nas notas explicativas, nas quais há uma mera replicação das orientações do CPC ou a transcrição normativa da lei mediante pareceres jurídicos que não tendem a demonstrar ao usuário a relevância daquele *disclosure*⁵². Em outras palavras, o estudo realizado verificou que as entidades não informavam com qualidade a seus usuários os acontecimentos captados pela contabilidade; havia apenas uma descrição de qual tinha sido o critério utilizado sem discriminar a realidade do evento.

Reconhece-se que a convergência do IFRS no Brasil apenas reforçou o grau institucional das empresas e do mercado brasileiro com relação às informações contábeis que devem auxiliar a tomada de decisões de seus usuários.

6.2 A análise das notas explicativas relacionadas à ICPC 22 para empresas listadas no “Novo Mercado”

Já decorridos mais de seis meses desde o início da vigência da ICPC 22, é importante que seja analisado o comportamento dos preparadores das demonstrações financeiras no que tange à sua aplicação.

Dessa forma, o presente trabalho tomou como base a análise das explicações contidas em notas explicativas de algumas entidades com o objetivo de encontrar esclarecimentos que possam fomentar a compreensão da referida norma.

50. LOPES, Alexandro Broedel; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade**: uma nova abordagem. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012. p. 69.

51. CARVALHO, Nelson. Essência x forma na contabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. v. 1, p. 374.

52. FLORES, Eduardo; SANTOS, Ariovaldo dos; CARVALHO, Nelson. Notas explicativas no atual sistema contábil: importância, alcance e características. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6, p. 169.

Por sua vez, esclarecendo a metodologia pela qual o presente artigo se fundou, a análise teve como premissa a utilização das demonstrações financeiras divulgadas pelas empresas que estão sob a forma jurídica de capital aberto, e seguem a regulamentação proposta pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM). Para tanto, foram objeto de análise no presente trabalho as companhias abertas listadas no nível "Novo Mercado" da B3.

O "Novo Mercado" representa um nível diferenciado de governança corporativa, por meio da adesão contratual de seus participantes a um conjunto de regras que oferecem a maior transparência e segurança aos investidores.

Aliás, nas regras do Novo Mercado há uma segmentação escalonada para determinar o grau de *disclosure* para essas empresas listadas em bolsa, considerando alguns níveis: Nível 1, maior transparência na informação; Nível 2, maior transparência e melhor governança corporativa; e Novo Mercado, Nível 2, porém só existem ações ordinárias.

A coleta das demonstrações financeiras foi realizada por meio do *site* da B3, mediante filtragem das empresas listadas no segmento relacionado ao "Novo Mercado", no qual constam 138 empresas.

A tabela abaixo indica os dados coletados das respectivas notas explicativas:

Número de Companhias	Observações
72	As notas explicativas mencionam que não houve impactos significativos, relevantes ou materiais decorrentes da adoção da ICPC 22 (ou IFRIC 23).
61	Não há menção expressa à aplicação da ICPC 22 (ou IFRIC 23) nas demonstrações financeiras.
2	Há menção à existência da ICPC 22 (ou IFRIC 23), no entanto, não há menção acerca de seus impactos na entidade.
1	Há menção de que com a ICPC 22 (ou IFRIC 23) não houve impactos significativos, uma vez que os consultores jurídicos entenderam que as discussões seriam provavelmente aceitas na esfera judicial.
1	Há menção de que a adoção da ICPC 22 (ou IFRIC 23) não trouxe "novas" formas de divulgações, mas cumprimento de requisitos para divulgação.
1	As notas explicativas mencionam que há dúvidas sobre a aceitação de um tratamento fiscal incerto nos tributos sobre o lucro nos anos de 2015 a 2017, de modo que a adoção inicial da ICPC 22 (ou IFRIC 23) implicou o reconhecimento em 1º janeiro de 2019 de uma provisão, com a consequente diminuição do patrimônio líquido.

A partir de tal pesquisa, nota-se que na maior parte (52%) das companhias analisadas, as notas explicativas mencionam que não houve impactos significativos, relevantes ou materiais decorrentes da adoção da ICPC 22.

Por outro lado, também foi relevante o número de companhias analisadas (61, correspondentes a 44% do total) nas quais não houve menção à aplicação da ICPC 22 nas demonstrações financeiras.

Dos dados obtidos nas informações trimestrais das companhias listadas no "Novo Mercado", somente houve reconhecimento de tratamento fiscal incerto por uma delas: Porto Seguro S.A. Nesse caso, as notas explicativas mencionam que há dúvidas sobre a aceitação de um tratamento fiscal incerto nos tributos sobre o lucro nos anos de 2015 a 2017, de modo que a adoção inicial da ICPC 22 implicou o reconhecimento em 1º janeiro de 2019 de uma provisão, com a consequente diminuição do patrimônio líquido.

Nota-se que não há um maior detalhamento acerca de qual é o tratamento fiscal incerto e tampouco há a indicação de que ele foi contabilizado como passivo fiscal diferido, sendo que, ao invés, há menção de que o tratamento incerto foi contabilizado como provisão.

Em resumo, a partir da análise das companhias listadas no "Novo Mercado", verifica-se que, na ampla maioria dos casos, houve apenas uma explicação do que se tratava a ICPC 22, porém, em apenas um parágrafo, as entidades mencionaram que não existia impacto significativo, material ou relevante para o reconhecimento de tratamentos fiscais incertos.

Assim, quer parecer que a aplicação efetiva dos regramentos da ICPC 22 ainda é bastante incipiente no mercado de capitais brasileiro, tendo em vista que a maioria das entidades (cerca de 96% das 138 empresas listadas no "Novo Mercado") ou não mencionaram a adoção da referida regra em notas explicativas ou entenderam que não há tratamento fiscal incerto que mereça ser divulgado.

Resta saber como se dará a curva de aprendizagem dos preparadores das demonstrações contábeis acerca da ICPC 22, bem como qual será a exigência dos usuários externos da contabilidade com relação aos riscos tributários, de modo que é possível que, no fim do exercício de 2019, com o melhor entendimento das regras atinentes à ICPC 22, as empresas consigam divulgar informações mais detalhadas a respeito da eleição de critérios para o reconhecimento ou não das incertezas tributárias.

7 CONCLUSÃO

Tal qual Ruy Barbosa Nogueira já antecipava em sua tese **Teoria do lançamento tributário**, de 1965, a maior parte da arrecadação tributária advém de tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Tal modalidade de lançamento implica a transferência ao contribuinte dos riscos da interpretação e aplicação das leis tributárias.

Muitas vezes, a apuração e o recolhimento do tributo são feitos sem que haja qualquer indicação detalhada do caminho interpretativo por ato infralegal, solução de consulta ou precedente administrativo, de modo que há a possibilidade de que a administração tributária opte por uma interpretação tributária distinta nos cinco anos seguintes e não homologue o lançamento efetuado pelo contribuinte, lavrando um auto de infração com multa e juros.

Como decorrência de tal raciocínio, o sistema tributário brasileiro incentiva a insegurança jurídica e a incerteza acerca dos tratamentos tributários adotados pelo contribuinte, tanto devido ao uso do lançamento por homologação nos tributos que são mais relevantes na arrecadação tributária, quanto devido ao uso de critérios diferentes do binômio legalidade/ilegalidade para fins de interpretação e aplicação da legislação tributária.

A contabilidade surge como sistema de informações econômicas, financeiras e patrimoniais de uma entidade para que seus usuários tomem decisões. Com relação aos tratamentos tributários, os usuários internos da contabilidade, isto é, os administradores, possuem uma informação muito maior acerca dos riscos que estão sendo tomados pela entidade quando das suas decisões de interpretação e aplicação da legislação tributária.

Trata-se de evidente caso de assimetria informacional entre os usuários internos e externos da contabilidade, de modo que ela pode funcionar como forma de diminuir essa assimetria mediante a evidenciação dos riscos tributários.

No que tange aos riscos tributários de tributos sobre o lucro, o Brasil passou a adotar a partir de 2019 a IFRIC 23, localmente denominada ICPC 22, a qual pretendeu regulamentar os tratamentos fiscais incertos relativos à aceitabilidade ou não da autoridade fiscal, de forma a interpretar os ajustes decorrentes do CPC 32.

A partir dos conceitos relativos ao tratamento fiscal incerto compreendidos na referida interpretação, principalmente o de "autoridade fiscal" e o da estimativa de mensuração do tratamento fiscal incerto, tornou-se visível que existem conflitos nessa norma contábil com as definições do direito tributário, o que pode causar insegurança jurídica, porquanto o sistema tributário brasileiro é tomado por diversas interpretações possíveis.

Dessa forma, a mensuração do tratamento fiscal incerto é bastante discutível, exigindo dos administradores das entidades critérios razoáveis que possam ser considerados para sua estimativa, haja vista a complexidade da própria legislação tributária brasileira, bem como a ausência de linearidade na jurisprudência administrativa e judicial para dirimir questões tributárias. Além disso, o conceito de "autoridade fiscal" previsto na ICPC 22 exigirá das entidades a delimitação de quem será o órgão julgador competente para se calcular as estimativas do tratamento fiscal incerto.

Por meio da análise das demonstrações financeiras intermediárias publicadas nos dois primeiros trimestres de 2019, percebe-se o longo caminho a ser adotado pelas entidades com relação à aplicação da ICPC 22, considerando que a sua adoção pelo Brasil exige uma mudança de comportamento na relação entre o Fisco federal e os contribuintes, a fim de que os usuários externos da contabilidade possam ter uma noção mais adequada dos riscos tributários tomados pelos gestores da entidade.

8 REFERÊNCIAS

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **Governança corporativa tributária**: aspectos essenciais. São Paulo: Quartier Latin, 2016. (Coleção Academia-Empresa, 18).

_____. Incertezas sobre tratamento tributário sobre o lucro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, 2019.

ANTHONY, Robert N.; HAWKINS, David F.; MERCHANT, Kenneth A. **Accounting**: text and cases. 10. ed. Boston: Irwin McGraw-Hill, 1999.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2016.

BERTOLUCCI, Aldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? **Revista Contabilidade & Finanças da USP**, São Paulo, n. 29, maio/ago. 2002.

BIFANO, Elidie Palma. Notas explicativas no atual sistema contábil: importância, alcance e características. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Almedina, 2018.

CARVALHO, Nelson. Essência x forma na contabilidade. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. v. 1.

CHARNESKI, Heron. O regime das diferenças temporárias na tributação da renda das pessoas jurídicas e a questão da isenção dos lucros ou dividendos distribuídos. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 32, 2015.

CUNHA, Carlos Alberto da Silva e; RODRIGUES, Lúcia Maria Portela Lima. **A problemática do reconhecimento e contabilização dos impostos diferidos**. 2. ed. Lisboa: Áreas, 2014.

FLORES, Eduardo; OLIVEIRA, Helen Cristina Silva; MOREIRA, Leide Vânia Miranda Moreira; GOUVEIA, William Martins de. Passivo, patrimônio líquido e conservadorismo. In: FLORES, Eduardo; BRAUNBECK, Guillermo; CARVALHO, Nelson (Org.). **Teoria da contabilidade financeira**. São Paulo: Atlas, 2018.

_____; SANTOS, Ariovaldo dos; CARVALHO, Nelson. Notas explicativas no atual sistema contábil: importância, alcance e características. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2015. v. 6.

INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO. Prof. Ruy Barbosa Nogueira. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/site/prof-ruy-barbosa-nogueira/>>. Acesso em: 10 set. 2019.

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

JAEDICKE, Robert K., SPROUSE, Robert T. **Fluxos contábeis: renda, fundos e capital**. São Paulo: Atlas, 1972.

LAWSKY, Sarah. Probably? Understanding tax law's uncertainty. **University of Pennsylvania Law Review**, v. 157, 2009.

LOPES, Alexandro Broedel. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Thomson, 2002.

_____; MOSQUERA, Roberto Quiroga. O direito contábil. Fundamentos conceituais, aspectos da experiência brasileira e implicações. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. v. 1.

_____; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. 3. reimpr. São Paulo: Atlas, 2012.

LOPES, Ilídio Tomás. Os juízos de valor e os impostos diferidos. In: RODRIGUES, Ana Maria; TAVARES, Tomás Cantista (Coord.). **O SNC e os juízos de valor: uma perspectiva crítica e multidisciplinar**. Coimbra: Almedina, 2013.

MUNIZ, Ian; MONTEIRO, Marco. **Tributos federais e o novo padrão contábil: comentários à Lei n. 12.973/14**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Teoria do lançamento tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1973.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires. **A obrigação de divulgação de planejamentos tributários agressivos no ordenamento jurídico brasileiro: uma análise à luz do projeto BEPS da OCDE/G20**. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

PAIS, Cláudio. **Impostos sobre os lucros: a contabilização dos impostos diferidos**. Lisboa: Áreas, 2000.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Finanças e demonstrações financeiras**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

POLIZELLI, Victor Borges. Contabilização de tributos sobre o lucro (CPC 32) e a utilização de prejuízos fiscais para liquidação de passivos tributários. Disponível em: <<http://www.klalaw.com.br/viewnews.php?id=2809#sthash.NP9sl5kp.QpaBT5T6.dpbs>>. Acesso em: 10 set. 2019.

SCHOUERI, Luis Eduardo. O Refis e a desjudicialização do planejamento tributário. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 232, jan. 2015.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 3. ed. São Paulo: Método, 2013.

TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do direito tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.