

INCERTEZAS SOBRE TRATAMENTO DE TRIBUTOS SOBRE O LUCRO

Luciana Ibiapina Lira Aguiar

Mestre em Direito Tributário pela Fundação Getulio Vargas (FGV). Bacharel em Ciências Econômicas e Ciências Contábeis. Professora nos cursos de pós-graduação da Faculdade de Direito da Fundação Getulio Vargas (FGV). Professora no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET) no curso de Contabilidade para advogados. Advogada em São Paulo.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Da ICPC 22 (IFRIC 23) 3 Do contexto de incertezas tributárias no Brasil 4 FIN48: ações da autoridade fiscal americana 5 Considerações finais 6 Referências.

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo analisar questões e inferências esperadas a partir da primeira adoção da Interpretação Técnica 22 (ICPC22) – IFRIC23 – no contexto brasileiro.

PALAVRAS-CHAVE: ICPC22. CPC32. Tributos sobre o lucro. Incertezas tributárias.

1 INTRODUÇÃO

Em 27 de dezembro de 2018, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) editou a Deliberação n. 804, aprovando a Interpretação Técnica Contábil n. 22 (ICPC22), emitida pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), intitulada "Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro" e vigente desde 1º de janeiro de 2019.

A ICPC22 se destina a interpretar o Pronunciamento Técnico Contábil n. 32 (CPC32) e faz referência a situações nas quais pode haver dúvidas quanto à aplicação da legislação tributária, especificamente no que tange a tributos sobre o lucro, alertando que a aceitação de determinado tratamento fiscal pode não ser conhecida até que a autoridade competente tome uma decisão no futuro. São as situações conhecidas como "*uncertain tax position*" (doravante "incertezas

tributárias" ou "incertezas"), reguladas nos Estados Unidos, desde 2006, pela *FASB Interpretation* n. 48 ou (FIN48¹).

No âmbito do *International Financial Reporting Standards* ("IFRS"), a norma equivalente é a IFRIC23² que entrou em vigência simultaneamente com a ICPC22.

Este artigo tem por objetivo analisar a adoção dessa nova interpretação (ICPC22/IFRIC23) no contexto brasileiro. Antes, porém, duas questões preliminares merecem breves comentários.

• O que se espera de uma norma interpretativa?

Conforme o Regimento Interno do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) – art.15 –, as interpretações contábeis são emitidas para esclarecer um Pronunciamento que, por sua vez, tem por finalidade estabelecer conceitos doutrinários, estrutura técnica e procedimentos aplicáveis à elaboração de informações contábeis.

Em teoria, portanto, uma interpretação não deveria trazer conteúdo normativo que extrapolasse o já contido no Pronunciamento que interpreta, não suscitando, portanto, grandes controvérsias.

Ocorre que, quando o processo de convergência contábil atinge a interseção com o Direito Tributário, surgem desafios extras no processo de adoção de normas internacionalmente padronizadas, tendo em perspectiva contextos jurídicos e realidades fáticas que variam de país para país. Esse é precisamente o maior desafio da ICPC22, como será demonstrado ao longo deste artigo.

• Por que incertezas?

No jargão empresarial, as controvérsias tributárias costumam ser conhecidas como "riscos fiscais", no entanto, a ICPC22 emprega o termo "incertezas" e, por essa razão, faz-se necessário um breve esclarecimento sobre a diferença entre risco e incerteza.

Risco³ é algo sujeito à avaliação, estimativa e cálculo de probabilidades porque as variáveis da situação são conhecidas. Incerteza, por sua vez, é o "estado,

1. FIN48. *Accounting for Uncertainty in Income Taxes* An interpretation of FASB Statement n. 109. Disponível em: <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1175801627860&acceptedDisclaimer=true>. Acesso em: 5 nov. 2018.

2. Interpretações IFRIC são elaboradas pelo IFRS *Interpretations Committee* e são emitidas após a aprovação do *International Accounting Standards Board* (IASB).

3. Segundo as referências bibliográficas pesquisadas, Frank H. Knight foi um dos primeiros estudiosos sobre o tema, sendo sua obra *Risk, uncertainty & profit* uma referência na distinção dos conceitos de risco e incerteza (KNIGHT, Frank. **Risk, uncertainty and profit**. London: Houghton Mifflin, 1921).

mesmo que parcial, da deficiência das informações relacionadas a um evento, sua compreensão, seu conhecimento, sua consequência ou sua probabilidade" (ABNT, 2009, p. 1), para o qual só se pode associar uma "distribuição de probabilidades subjetiva" (SOUZA, 2011, p. 24).

Diante de um risco, é viável mensurar a probabilidade de ocorrência de eventos futuros; já diante de uma incerteza, a probabilidade de eventos futuros é indefinida ou incalculável em virtude da insuficiência de informações.

Ainda que muitas vezes o termo "risco" seja utilizado como sinônimo de "incerteza", a rigor, em questões de natureza tributária, na maioria das vezes estaremos diante de incertezas, cuja avaliação depende de um alto grau de subjetividade e exercício de julgamento para que se estime o desfecho mais provável. Tanto assim que as contingências estão entre os itens mencionados nas notas explicativas de "estimativas e premissas contábeis críticas", em atendimento ao item 125 e seguintes do Pronunciamento Técnico Contábil n. 26 (CPC26).

2 DA ICPC22 (IFRIC23)

A ICPC22 visa a uniformizar as formas como as empresas reconhecem e mensuram um passivo ou ativo relativo a tributos sobre o lucro quando houver um componente de incerteza quanto ao tratamento fiscal dispensado por uma entidade. A seguir, comentam-se os seus aspectos considerados mais relevantes.

2.1 IFRIC23: origem e referências

Estudos atuais indicam a ampliação do público de interesse (*stakeholders*) das empresas. Além dos acionistas (*shareholders*), empregados, credores, fornecedores, clientes, consumidores, a comunidade ou o "entorno" também passaram a compor o público de interesse (*stakeholders*) a quem as empresas devem prestar contas sobre as suas ações, inclusive, em relação ao pagamento de tributos de acordo com sua capacidade.

É o que se constata a partir de movimentos organizados pela sociedade civil⁴ no exterior, onde determinados grupos econômicos foram questionados sobre o montante de tributos que pagavam *vis-à-vis* a riqueza que auferiam a partir de seus negócios (PwC, 2017, p. 2). Também são verificadas ações no sentido de

4. No exterior, tiveram grande repercussão os casos conhecidos como Apple e Starbucks em que o baixo nível da carga tributária efetivamente enfrentada por essas sociedades a partir do recolhimento de tributos aos cofres públicos acabou por gerar manifestações populares e de líderes governamentais, causando prejuízos reputacionais às empresas.

umentar a transparência e preservação da arrecadação tributária. A criação do Projeto sobre Erosão de Base de Cálculo e Deslocamento de Lucro (*Project on Base Erosion and Profit Shifting*), conhecido pela sigla BEPS⁵ é um bom exemplo disso.

Certamente todo esse cenário contribuiu para a demanda por maior transparência em relação à governança tributária das grandes companhias, o que inclui a divulgação das incertezas por meio dos relatórios contábeis⁶. Formalmente⁷, porém, a iniciativa de edição da IFRIC23 foi impulsionada por uma dúvida apresentada, no início de 2014, quanto a reconhecimento de ativo relativo a imposto de renda pago cuja recuperação de parte ou da totalidade era esperada pelo consulente.

A dúvida consistia em definir se a norma aplicável seria o IAS 12 (equivalente ao CPC32) ou o IAS 37 (equivalente ao CPC25). Segundo o consulente, para fins de registro de ativos, as duas normas guardariam uma sutil diferença: de acordo com o IAS 12, o ativo deveria ser registrado se estivesse dentro do limite considerado "provável" ou "*probable threshold*" (para uma entrada de caixa), já no caso do IAS 37, o registro dependeria de um prognóstico de que o ativo seria "*virtually certain threshold*" ou, tal qual traduzido para o português no CPC25, "praticamente certo"⁸.

O *IFRS Interpretations Committee* ("Comitê de Interpretação") divulgou a questão a normatizadores de contabilidade e reguladores em diversas jurisdições (incluindo o Brasil)⁹ e restou decidido que a circunstância narrada estava compreendida no escopo do IAS 12 (parágrafo 12). Nesse processo, o Comitê de Interpretação constatou que entidades usavam métodos diferentes de avaliação e mensuração de incertezas. Assim, a fim de minimizar a assimetria na comparabilidade das informa-

5. Para informações sobre a agenda BEPS ver texto disponível em <www.oecd.org/tax/beps-about.htm>. Acesso em: 15 fev. 2019.
6. Os relatórios contábeis, por suas características, consistem em um dos principais instrumentos de informação dos *stakeholders* em relação às atividades econômicas e situação patrimonial de uma empresa.
7. O processo está documentado na página do **IFRS Interpretations Committee**. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/groups/ifrs-interpretations-committee/#meetings>>. Acesso em: 15 fev. 2019.
8. Foi também ressaltada a exigência, em algumas jurisdições, de pagamento do tributo como condição para se recorrer de uma situação de incerteza.
9. Durante o processo de elaboração da IFRIC 23 foram consultadas entidades em 17 jurisdições na Europa, Ásia, Américas, Oceania e África. Foram recebidos 61 comentários de órgãos emissores de normas e empresas consultados sem propostas de alterações substanciais, como é possível verificar a partir do website do IASB (www.iasb.org). O Comitê de Pronunciamentos Contábeis encaminhou à IFRS Foundation contribuições para o ICPC22 em 13 de novembro de 2015, entendendo que o IAS 12 merecia alguns ajustes/revisões no lugar da emissão de uma mera interpretação. O CPC sugeriu que fossem apresentados mais exemplos de como mensurar o item e o método a ser usado ao fazer isso, outrossim, expressou que no Brasil o método "a quantia mais provável" era o mais utilizado e que seria importante que a IFRIC fornecesse mais insights sobre quando o valor esperado deve ser aplicado.

ções contábeis, foi concluído que o alinhamento se fazia necessário e que a nova interpretação deveria tratar de ativos e passivos incertos a partir de um critério único, já que os assuntos estavam relacionados.

O Comitê de Interpretação buscou referências¹⁰ na norma equivalente adotada nos Estados Unidos desde 2006, a FIN48, que interpreta a FASB *Statement* n. 109 (FAS109), por essa razão, é possível identificar similaridades entre a IFRIC23 e a FIN48, apesar de seu conteúdo não ser idêntico¹¹.

Por fim, foi feita a ressalva de que a interpretação não deveria alterar os princípios de reconhecimento do *standard* interpretado (IAS 12) e que não seriam esperadas consequências relevantes.

2.2 Dos aspectos gerais da ICPC22/IFRIC23

Abaixo, são relacionados os aspectos julgados mais relevantes para a compreensão do alcance da ICPC22. São eles:

(i) **abrangência quanto a outros tributos que não os sobre o lucro**: das discussões para a edição da norma internacional, prevaleceu o entendimento de que o seu escopo deveria estar restrito a tributos sobre o lucro, apesar de sugestões em sentido contrário. No caso do Brasil, esses tributos são o Imposto sobre a Renda (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Durante a audiência pública para a edição de sua versão brasileira, foi apresentada sugestão visando a especificar que a interpretação não abrangeria tributos como PIS/COFINS, ICMS e IPI. O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2018, p. 1) entendeu, no entanto, que tal detalhamento não seria necessário, haja vista que a interpretação já especificara o alcance limitado aos tributos no escopo do CPC32;

(ii) **inventário de incertezas ("roadmap")**: refletiu-se sobre a necessidade de avaliação formal de todas as posições fiscais, o que poderia tornar a implementação da norma muito custosa. Entendeu-se, a exemplo do previsto na FIN48, que para muitas decisões de rotina o nível de incerteza seria irrelevante, razão pela qual essas situações não necessitam estar contidas no inventário de incertezas, em virtude dos custos associados;

(iii) **risco de detecção da incerteza por parte das autoridades competentes**: de acordo com a norma, as demonstrações contábeis devem refletir as consequências esperadas em função da adoção dos procedimentos que geram as incertezas,

10. Nesse sentido vide atas das reuniões ocorridas em novembro de 2014 e março de 2015. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/-/media/feature/news/updates/ifrs-ic/2014/ifric-update-november-2014.pdf>> e <<https://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2015/march/global-preparers-forum/meeting-notes/meeting-summary-mar-2015.pdf>>. Acesso em: 17 fev. 2019.

11. A análise das semelhanças e diferenças das duas normas consta no artigo "IFRIC23 – As incertezas do imposto de renda e divergências com US GAAP – FIN-48", de Ana Abreu. Disponível em: <www.edukbrasil.com.br/.../2018/03/IFRIC-23-e-FIN-48.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2019.

presumindo que essas incertezas sejam de pleno conhecimento das autoridades fiscais. Dessa forma, a possibilidade de um auditor fiscal detectar a incerteza deve ser desconsiderada quando do julgamento da administração que deve ser exercido, exclusivamente, com base em méritos técnicos (jurídico-tributários) relacionados à incerteza;

(iv) **critério de mensuração da incerteza**: a ICPC22 determina dois critérios possíveis para a mensuração da posição de incerteza, quais sejam:

a. valor mais provável (*most likely*): refere-se à situação em que há um único valor mais provável e que fornece a melhor previsão da resolução da incerteza, em um conjunto de resultados possíveis. Aplica-se a casos com resultados possíveis binários ou concentrados em um valor. Conforme manifestação do próprio CPC ao Comitê de Interpretação (CPC, 2015, p. 3) este deve ser o critério mais aplicável ao cenário brasileiro;

b. valor esperado (*the expected value*): refere-se à soma de valores de probabilidade ponderada na faixa de resultados possíveis. Esse valor deve ser aquele que pode fornecer a melhor previsão da resolução da incerteza, se houver um conjunto de resultados possíveis que não são nem binários nem concentrados em um valor;

(v) **"autoridade fiscal"**: segundo a própria norma, autoridade fiscal significa *"o órgão ou os órgãos que decidem se tratamentos fiscais são aceitáveis de acordo com a legislação tributária"* (ICPC22, item 3), o que, conforme esclarecido, inclui também os tribunais. Em um primeiro momento, o termo pode ser, inadvertidamente, entendido como o agente responsável pela fiscalização (auditor fiscal), contudo, a partir de uma reflexão mais detida e alinhada aos princípios que norteiam a Ciência Contábil, essa conclusão é descartada. O Pronunciamento Conceitual Básico (CPC00-R1) determina que um passivo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que a saída de recursos seja exigida em liquidação de obrigação presente e o respectivo valor puder ser mensurado com confiabilidade (item 4.46 do CPC-00-R1). O mesmo CPC00-R1 dispõe sobre as características qualitativas fundamentais das informações contábeis, quais sejam, utilidade da informação contábil-financeira e fidedignidade na sua representação. Informação útil e relevante, quanto a uma incerteza tributária não é o risco de autuação em si, mas a real possibilidade de desembolso de caixa em virtude de eventual litígio. Nesse contexto, parece correto afirmar que o termo "autoridade fiscal" deve ser compreendido como a autoridade julgadora competente para definir de forma incontroversa a exigência de saída de caixa em função da incerteza;

(vi) **incertezas de tributos corrente¹² e diferido¹³**: se o tratamento fiscal incerto afetar o tributo corrente e/ou o tributo diferido (referente a períodos futuros), a entidade deve fazer julgamentos e estimativas consistentes, considerando as duas situações;

12. Segundo o CPC32, "tributo corrente é o valor do tributo devido (recuperável) sobre o lucro tributável (prejuízo fiscal) do período".

13. De acordo com o CPC32, tributos ativos ou passivos diferidos são os valores dos tributos sobre o lucro devidos em período futuro relacionado às diferenças temporárias tributáveis ou recuperáveis em período futuro relacionado a diferenças temporárias dedutíveis; compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados; e compensação futura de créditos fiscais não utilizados.

(vii) **primeira adoção (divulgação)**: nas demonstrações contábeis relativas a 2019, a entidade deve aplicar a ICPC22 retrospectivamente, nos termos do Pronunciamento Técnico 23 (CPC23) "Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro", desde que seja possível fazê-lo sem o uso de fatos conhecidos posteriormente à data-base de que trata a incerteza. Alternativamente, a adoção inicial pode se dar considerando os efeitos cumulativos por meio de ajuste ao saldo de abertura de lucros acumulados (ou outro componente do patrimônio líquido apropriado). Nesse caso, não devem ser refeitas as informações comparativas;

(viii) **reavaliação contínua de julgamentos e estimativas**: a entidade deve reavaliar os julgamentos e estimativas periodicamente, procurando identificar alterações relevantes em fatos e circunstâncias que fundamentam suas conclusões e que por isso possam produzir mudanças em relação à conclusão anterior;

(ix) **alcance quanto aos acessórios à obrigação principal (multa e juros)**: segundo o Comitê de Interpretação (IFRIC, 2016, p. 8) a princípio, os acessórios não estariam no âmbito da IFRIC 23, já que o IAS12 é omissivo em relação a juros e multa. O entendimento comporta exceção, no entanto, caso a entidade já aplique o CPC32 (IAS 12) para fins de registro e divulgação dos acessórios (juros e multa);

(x) **pronunciamentos relacionados à ICPC22**: a ICPC22 tangencia outros pronunciamentos que são relevantes para a sua aplicação. O item 88¹⁴ do CPC32 faz menção ao Pronunciamento Técnico 25 (CPC25) "Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes", notadamente quanto às regras de divulgação, além de fazer referência direta ao Pronunciamento Técnico 26 (CPC26-R1) "Apresentação das Demonstrações Contábeis", bem como ao CPC23 no que tange aos efeitos retroativos observados na adoção inicial e Pronunciamento Técnico 24 (CPC24) "Eventos subsequentes".

Compreendidas as disposições gerais do normativo, resta analisar as etapas para avaliação do registro e/ou divulgação de uma incerteza tributária.

2.3 Da árvore de decisão quanto ao registro ou divulgação de uma incerteza tributária

Diferentemente do CPC25, que contempla em seu Apêndice B uma "árvore de decisão" esquematizada, a ICPC22 exige que o processo de avaliação seja extraído exclusivamente de seu texto.

14. "A entidade deve divulgar quaisquer passivos contingentes e ativos contingentes relacionados a tributo de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Os passivos e os ativos contingentes podem surgir, por exemplo, de disputas não resolvidas com autoridades tributárias. Similarmente, quando as alterações nas alíquotas e leis fiscais são aprovadas ou anunciadas após período que está sendo reportado, a entidade divulga quaisquer efeitos significativos daquelas alterações em seus ativos e passivos fiscais correntes e diferidos (ver o Pronunciamento Técnico CPC 24 – Evento Subsequente)."

O item 9 da ICPC22 determina que a entidade avalie a aceitação de determinado procedimento fiscal, quando do exame pela autoridade competente sobre seu mérito. Se a conclusão for no sentido de que o entendimento do contribuinte será confirmado ("mais provável" que seja confirmado) não deve haver qualquer reflexo patrimonial nas demonstrações contábeis da entidade. Caso contrário, o registro do ativo ou passivo relativo a tributo sobre o lucro (corrente ou diferido) deve refletir a incerteza.

Assim, num cenário no qual a entidade adote, em suas apurações de tributos, procedimento que acredite estar em desacordo com a interpretação mais provável da lei, a ICPC22 determina o registro do passivo (corrente ou diferido) considerando a incerteza como parte do valor contabilizado a título de obrigação tributária que resultará num valor diferente do constante dos documentos fiscais.

2.3.1 "More likely than not"

Dificuldades de avaliação de uma incerteza, como anteriormente mencionado, decorrem da escassez, vagueza ou inconsistência de informações. Quanto maior for a lacuna de dados relevantes, maior será o grau de incerteza na avaliação e esse é um cenário comum no processo de tomada de decisão na vida empresarial, inclusive no que tange a incertezas tributárias.

Assim, questiona-se como aferir com precisão o "cenário mais provável de ser aceito", a que faz referência a ICPC22. A norma não faz menção a outros prognósticos (possível e remoto) usualmente adotados para avaliação de ativos e passivos contingentes em geral, o que suscita a seguinte reflexão: seria possível a configuração do cenário no qual a administração entenda que uma incerteza tributária tenha mais chances de ser aceita do que de não ser, mas não possa garantir que é remota a possibilidade de que o desfecho lhe seja desfavorável?

A resposta é afirmativa. O julgamento crítico quanto às incertezas exige ponderações relacionadas a diversos aspectos e variáveis subjetivas que podem ser percebidas de formas distintas por diferentes avaliadores, a partir das informações conhecidas e disponíveis. Logo, não parece realista supor que a avaliação feita em atendimento à ICPC22 resulte num percentual exato de probabilidade de ocorrência de um evento, o que só poderia ser obtido se estivéssemos avaliando riscos a partir de técnica própria da Estatística Inferencial¹⁵.

Em outras palavras, a conclusão da avaliação quanto à incerteza tributária, ainda que elaborada com toda a diligência e fundada em critérios previamente

15. A Estatística Inferencial é método que torna possível estimar características de uma determinada população, a partir de dados amostrais (MARTINS, 2011, p. 3).

estabelecidos, decorre de percepções que podem ser positivas (maior que 50%) ou negativas (menor que 50%) quanto ao sucesso de uma incerteza, e dessas percepções resulta a conclusão sobre o desfecho *mais provável*.

Conclui-se que nuances remanescerão sendo aplicáveis e que o cenário mais provável não significa o mesmo que "ganho provável" ou "perda provável". Tanto é assim que na experiência internacional é possível localizar uma enorme variação de expressões que exemplificam as gradações ou nuances na classificação de prognósticos de uma incerteza¹⁶:

Verbal probability expression in descending order
Assurance beyond any reasonable doubt
Virtually certain
Highly probable
Highly likely
Reasonably certain
Expected
Reasonable assurance
Reasonably expected
Reasonable evidence
Likely
Probable
Reasonably possible
More likely than not
Possible
Uncertain
Remotely likely
Not expected
Highly improbable
Remote possibility
Remote

Tabela 1: expressões para classificação de incertezas

Fonte: U.S. Securities and Exchange Commission (SEC).

Por essa razão, uma incerteza tributária considerada relevante ou material, ainda que avaliada como "*mais provável de ser aceita pela autoridade fiscal*", mececerá novo exercício de julgamento para que se possa concluir com mais

16. Disponível em: <<https://www.sec.gov/rules/concept/s70400/shying1.htm>>. Acesso em: 20 fev. 2019.

precisão sobre a necessidade de informá-la ao público interessado por meio de nota explicativa.

Em relação à divulgação, a ICPC22 (item A5) determina que a entidade deverá avaliar a necessidade de informar o efeito potencial da incerteza como contingência relacionada a tributos sobre o lucro, aplicando o item 88 do CPC32 que, por sua vez, faz remissão ao CPC25. O item A5 é aplicável a situações em que a entidade concluir ser provável que o tratamento incerto seja aceito pela autoridade, ou seja, em situações em que o reconhecimento do passivo não seja requerido, mas que, de acordo com o melhor entendimento da administração da entidade, a divulgação da incerteza possa representar uma informação útil, nos termos do CPC26 e, notadamente, da Orientação Contábil 07 (OCPC07).

Com base em todo o exposto, sugere-se árvore de decisão que ilustra o processo de tomada de decisão quando da adoção da ICPC22. Veja-se:

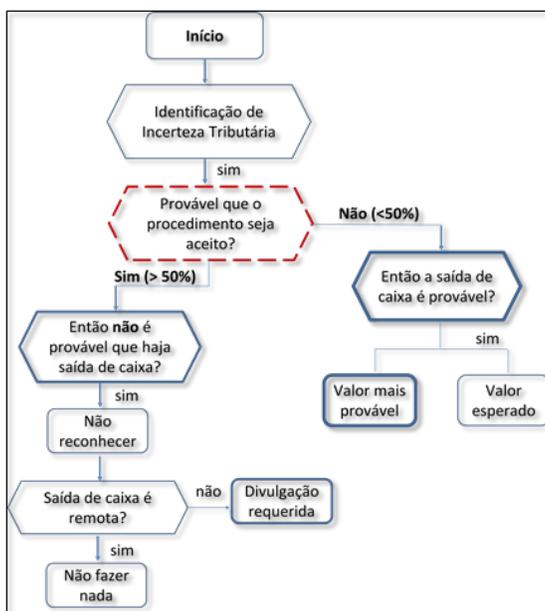


Figura 1: Árvore de decisão ICPC22 (IFRIC23)

Fonte: Elaborada pela autora.

2.4 Controles e melhores práticas

A primeira adoção da FIN48 demandou esforços gerenciais que, da mesma forma, serão requeridos em relação à ICPC22.

A primeira providência importante é mapear as incertezas (*roadmap*) ainda passíveis de serem exigidas pelas autoridades fiscais, visando a garantir que todas as operações contidas no lapso temporal do prazo decadencial sejam devidamente identificadas e analisadas. Para este mapeamento, é recomendável visitar documentos fiscais como o Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), Escrituração Contábil Fiscal (ECF), bem como atas de reuniões nas quais temas tributários relevantes tenham sido analisados, opiniões legais, identificação de casos autuados e verificação de similaridades com procedimentos adotados em outras oportunidades, entre outros.

Adicionalmente, definir formalmente critérios e parâmetros para avaliar as situações de incertezas contribui para adoção consistente e uniforme da norma. Nesse aspecto, critérios como identificação da legislação aplicável ao tema, posições doutrinárias, monitoramento da evolução jurisprudencial aplicável, solicitação de opiniões especializadas, entre outros elementos que possam contribuir para o processo de tomada de decisão devem ser considerados. Importante notar que julgados favoráveis ou desfavoráveis devem influenciar os prognósticos em gradações diferentes, em função, basicamente, de: (i) haver volume de julgados que possa indicar a consolidação de entendimento por parte do órgão julgador; (ii) a data de julgamento ser mais próxima do momento atual, indicando a tendência recente do órgão julgador; e (iii) as decisões analisadas serem proferidas por órgão julgador que indique maior chance de definitividade no entendimento.

Para as companhias que ainda não tenham política e manual para avaliação de incertezas tributárias formalizados, este é um bom momento para refletir sobre a oportunidade de formalizá-los. A política ou diretriz tributária deve ser condizente com os aspectos e propósitos de cada entidade e alinhada ao chamado "apetite de risco", usualmente exposto na política de risco de cada companhia. A elaboração de manual de avaliação de incertezas tributárias tem por objetivo disseminar de forma clara e uniforme os parâmetros a serem adotados por quem estiver responsável pela execução dessa tarefa. O documento deve descrever o processo de captura das incertezas tributárias, os procedimentos necessários a sua avaliação; definir os responsáveis pelo gerenciamento do controle de incertezas (execução e revisão), observando a essencial segregação de funções e as alçadas de aprovação das avaliações, bem como a periodicidade e os procedimentos de revisão de avaliações anteriores, assegurando a observância de fatores

críticos como atualização e acompanhamento da legislação e jurisprudência, entre outros aspectos que sejam relevantes em cada contexto.

Já é possível localizar, nos *websites* de algumas companhias brasileiras, diretrizes ou políticas acerca da gestão tributária. Exemplos disso são: Banco Bradesco¹⁷, Itaú- Unibanco¹⁸, Cielo¹⁹ e Fibria²⁰ e, certamente, essas companhias estão atentas às exigências quanto às melhores práticas de Governança Corporativa Tributária²¹, conforme se observa a partir de avaliação para fins do Índice Dow Jones de Sustentabilidade²² que conta com item específico denominado "tax strategy"²³, no qual é verificado o envolvimento da administração na tomada de decisão sobre situações tributárias que podem ter um efeito nocivo sobre a reputação da empresa.

Como se observa, a adequada adoção da ICPC22 certamente demandará custo e esforço, no entanto, todos os controles e procedimentos para o seu atendimento, se implementados a partir da premissa das boas práticas de

-
17. Disponível em: <https://www.bradesco.com.br/siteBradescoRI/Paginas/governancacorporativa/141_estatuto-politicas.aspx?AbaSelecionada=2>. Acesso em: 28 jan. 2019.
 18. Disponível em: <<https://www.itaubr.com.br/relacoes-com-investidores/Download.aspx?Arquivo=x-CUMxZqsTewaVh6bxoN5GA==&IdCanal=jjCFHSSladmGCLdvw2Zldg==>>. Acesso em: 28 jan. 2019.
 19. Disponível em: <<https://ri.cielo.com.br/pt-br/sobre-a-cielo/governanca-corporativa/estatuto-social-e-politicas/>>. Acesso em: 28 jan. 2019.
 20. Disponível em: <<https://ri.fibria.com.br/governanca-corporativa/estatuto-codigos-e-politicas>>. Acesso em: 29 jan. 2019.
 21. Na literatura estrangeira costuma-se utilizar o termo *Tax Corporate Governance* que contempla os princípios, políticas, práticas e processos que os contribuintes implementam para garantir que as questões e riscos fiscais sejam gerenciados de acordo com a abordagem determinada pela administração da sociedade. A definição adotada em pesquisas anteriores para o termo é a seguinte: "Governança Corporativa Tributária é o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, no que tange ao planejamento, organização e cumprimento de obrigações principais e acessórias de natureza tributária, incluindo (i) as relações internas (intrassociedade ou grupo) e as diretrizes emanadas pelos órgãos de gestão e controle, a Diretoria e o Conselho de Administração, bem como (ii) as relações externas entre a entidade empresarial e as autoridades competentes e outros *stakeholders*, respeitados os princípios básicos da Governança Corporativa". AGUIAR, Luciana. **Governança Corporativa Tributária**: aspectos essenciais. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 88.
 22. O Índice Dow Jones de Sustentabilidade foi criado em 1999 como primeiro índice global de ações composto por companhias consideradas social e ambientalmente responsáveis. Este índice tem o objetivo de orientar a alocação de recursos por gestores, estimulando a responsabilidade ética corporativa e o desenvolvimento sustentável. A importância dada pelos investidores a este índice é reflexo de uma preocupação crescente de um mundo sustentável. Na listagem de 2018, o Brasil contava com os seguintes representantes listados: Bradesco, Banco do Brasil, Cemig, Embraer, Itaú Unibanco, Itaúsa, Fibria, Natura, CEMIG, Sul América S.A. WEG S.A. Disponível em: <https://www.robecosam.com/media/4/5/6/456641f9fb5255ac5147c30712076680_djsi-2018-componentlist-emergingmarkets_tcm1016-15773.pdf>. Acesso em: 28 jan. 2019.
 23. Disponível em: <https://www.robecosam.com/media/e/b/3/eb31fe448f71bcd06da1c5879b1c8261_sample-questionnaire-diversified-consumer-services_tcm1016-14699.pdf>. Acesso em: 19 fev. 2019.

governança, poderão auxiliar os tomadores de decisão a fazerem escolhas conscientes, priorizar ações e distinguir formas alternativas de ação. Dito de outra forma, a introdução de novos controles, políticas e diretrizes formais pode representar uma oportunidade de inaugurar maneira estruturada, sistemática e organizada de gestão formal de riscos tributários, o que certamente irá contribuir para a eficiência fiscal e para resultados consistentes e mais confiáveis. É com essa visão que a norma deve ser implementada, incorporando novos elementos à cultura corporativa, para que não fique restrita ao campo das formalidades.

Analizados os principais aspectos da norma, passa-se a discorrer sobre aspectos relativos ao contexto brasileiro e que podem representar desafios relevantes para a adoção da ICPC22.

3 DO CONTEXTO DE INCERTEZAS TRIBUTÁRIAS NO BRASIL

É de notório conhecimento o elevado nível de litigância em relação à matéria tributária no Brasil, como atestam as estatísticas do Conselho Nacional de Justiça (CNJ, 2016) e a própria relação²⁴ de temas em repercussão geral no Supremo Tribunal Federal (STF). É neste cenário que as entidades envidam seus melhores esforços em exercícios de julgamento para fins de avaliação das incertezas tributárias.

As principais razões que tornam o litígio tributário tão relevante no Brasil, que fazem do nosso ambiente peculiar e que causam deficiências no nível ou na qualidade das informações disponíveis aos tomadores de decisão, são as abaixo mencionadas:

(i) **instabilidade e complexidade de normas tributárias:** a complexidade da legislação e a frequência das alterações legislativas majoram os custos de conformidade, aumentam as chances de erros involuntários, bem como o nível de incerteza no cumprimento das obrigações. Estudo produzido pelo Núcleo de Estudos Fiscais indica a instabilidade e a ausência de sistematização eficiente da legislação tributária como causas para a nossa litigiosidade (NEF, 2016, p. 6-7), diagnóstico complementado por pesquisas internacionais que afirmam que o sistema tributário brasileiro está entre os mais complexos do mundo, o que gera estresse psicológico pelo fato de os contribuintes nunca terem certeza de que conseguiram cumprir suas obrigações (TANZI, 2013, p. 226-227);

(ii) **falta de estabilidade e linearidade na formação da jurisprudência e prazo longo entre o início de uma controvérsia e seu desfecho definitivo:** em países que adotam o *Common Law*, o respeito aos precedentes encontra

24. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/abrirTemasComRG.asp>>. Acesso em: 13 fev. 2019.

pressupostos bastante sólidos (WAMBIER, 2012), fato distinto da realidade brasileira fundamentada no *Civil Law*, o que limita a utilização da evolução jurisprudencial na avaliação de diversas questões cruciais para fins de incertezas relacionadas aos tributos sobre o lucro. Ademais o extenso período que em média os processos levam a terminar, associado às mudanças frequentes de legislação, reduz a utilidade dos precedentes como instrumento de predição quanto ao desfecho de determinada situação de incerteza. Nesse sentido, notícias²⁵ indicam que questões tributárias relevantes aguardam decisão do STF há mais de dez anos, formando um estoque de litígios no valor aproximado de R\$ 50 bilhões. O prazo médio para solução de processos administrativos no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) também é um indicador de que litígios tramitam por mais de cinco anos até que tenham um desfecho (que pode não ser definitivo) conhecido;

(iii) **inexistência de meios eficazes de solução pacífica e/ou antecipada de incertezas**: nosso sistema jurídico adota visão bastante abrangente acerca da indisponibilidade do interesse público²⁶ (BOSSA, 2017, p. 47) e, por isso, estabelece poucas alternativas para a solução antecipada de incertezas, incentivos à correção de erros involuntários, ou mesmo métodos alternativos de solução de litígios já instaurados. Apesar de dispormos de sistema de formulação de consultas, por meio do qual, em tese, é possível esclarecer dúvidas dos contribuintes, o seu alcance é limitado, quer seja pelo escopo da consulta considerada eficaz²⁷, quer seja em função do lapso temporal que transcorre entre a pergunta e a resposta;

(iv) **fundamentos da relação Fisco-contribuinte**: a dinâmica da relação entre o Fisco e o contribuinte no Brasil é pautada pela teoria denominada "paradigma da economia do crime"²⁸, que adota a premissa de que a conformidade resulta basicamente do receio da fiscalização e da punição²⁹. Administrações tributárias modernas (ex.: Austrália, Reino Unido, Dinamarca), constatando a ineficiência desse tipo de relação, passaram a investir em incentivos a comportamentos positivos (VIOL, 2015, p. 56) o que viabilizou iniciativas voltadas a melhorar a interlocução entre Fisco e contribuinte, permitindo a celebração de arranjos consensuais com relação a elementos controversos da obrigação tributária (POLIZELLI, 2013, p. 1). Trata-se da

25. Jornal *O Estado de S. Paulo*. Disponível em: <<https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,alinhado-a-guedes-toffoli-tenta-limpar-pauta-bomba-de-r-50-bilhoes-no-stf,70002725401>>. Acesso em: 16 fev. 2019.

26. Nesse sentido, vide reportagem de Guilherme Mendes no *JOTA*. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/carf-estoque-de-processos-09022019>>. Acesso em: 19 fev. 2019.

27. Vide Instrução Normativa RFB 1.396, de 16.09.2013.

28. *Economics-of-crime paradigm of tax compliance behaviour*.

29. Essa teoria demonstrou diversas dificuldades, entre elas a ineficácia do poder coercitivo das autoridades observada em longo prazo, como demonstrado por Guala e Mittone (2005 *apud* ALM et al., 2012, p. 34).

incorporação do contratualismo fiscal³⁰ ao mundo jurídico tributário, tendência nas jurisdições que adotam o paradigma do cliente, em substituição ao do crime. Ocorre que nada disso é realidade no Brasil, onde a interlocução sobre uma incerteza se dá a partir da instauração de processo de fiscalização (fase que precede o contraditório) ou mesmo já com o processo administrativo instaurado. De acordo com os dados da Receita Federal do Brasil³¹ (RFB, 2018, p. 7), no ano de 2017 foram lançados, por meio de autuações, créditos tributários contra pessoas jurídicas no total aproximado de R\$ 200 bilhões, sendo R\$ 119 bilhões (ou 60%) relativos a créditos de IRPJ e CSLL. O mesmo documento (RFB, 2018, p. 8) indica que dos valores lançados apenas 0,5% é pago ou parcelado de imediato. Ou seja, há um volume extraordinário de incertezas relacionadas a IRPJ e CSLL que se convertem em processos litigiosos, dada a disposição de Fisco e contribuinte em provarem suas alegações.

De fato, nosso contencioso tributário não encontra precedentes nos países que também adotam o padrão internacional de contabilidade (IFRS), como é possível verificar a partir dos dados da seguinte pesquisa:

País	Contencioso tributário administrativo/PIB	País	Contencioso tributário administrativo/PIB
África do Sul	0,36	Hungria	0,19
Argentina	0,11	Indonésia	0,18
Bulgária	0,04	Itália ¹	6,88
Canadá	0,79	Malta	1,99
Chile	0,09	México ²	0,21
Chipre	0,05	Nova Zelândia	0,01
Colômbia	0,22	Romênia	0,53
Coréia	0,01	Rússia	0,01
Estados Unidos	0,44		
(OCDE 2011)			1,23
Mediana dos países			0,20
Brasil (RFB 2014)			12,04
Notas: (1) Não há processo administrativo tributário no país. (2) O dado para o México se refere a 2009. Fonte: OCDE (2013) e RFB.			

Tabela 2: Relação entre o valor do contencioso tributário administrativo e o PIB por país (2011)

Fonte: Messias, NEF, 2014.

30. Segundo Victor Borges Polizelli, contratos fiscais são acordos firmados com o consenso das partes, no caso, Fisco e contribuinte, vinculando-as com relação a determinado elemento da obrigação tributária que seja, em razão de previsão legal, passível de negociação e convenção entre as partes (POLIZELLI, 2013). Segundo Oliveira, os contratos fiscais podem ser divididos entre (i) contratos relativos à determinação da matéria tributável, cujo objeto é o próprio lançamento do tributo e seus acessórios (é o caso da transação); (ii) contratos relativos à cobrança de tributos em que se transferem as atribuições de arrecadação a terceiros; (iii) contratos relativos a benefícios fiscais (OLIVEIRA, 2015, p. 51).
31. Disponível em: <<https://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao>>. Acesso em: 13 fev. 2019.

A constatação do cenário peculiar presente no Brasil viabiliza a conclusão de que muitas são as variáveis consideradas na avaliação quanto ao desfecho mais provável no caso de uma incerteza tributária, sendo este o fator que mais diferencia o Brasil quanto à adoção da norma e desafia de forma muito mais intensa as entidades brasileiras quando comparadas a outras que também adotam o IFRS.

4 FIN48: AÇÕES DA AUTORIDADE FISCAL AMERICANA

Como já mencionado, a FIN48 é também uma norma interpretativa com o objetivo de elucidar o tratamento contábil de "*uncertain tax positions*". A norma determina uma matriz de avaliação de incertezas com base em probabilidade de ocorrência e prevê um modelo abrangente de reconhecimento, mensuração e divulgação, nas demonstrações contábeis, de incertezas decorrentes de procedimentos fiscais adotados e consignados em declarações às autoridades fiscais (incluindo a decisão de enviar ou não a própria declaração de imposto sobre a renda ou equivalente).

A FIN48 foi editada em linha com o maior rigor nas exigências relacionadas à governança, após a aprovação da Lei *Sarbanes-Oxley* (2002) e esperava-se que aumentasse a transparência nas demonstrações financeiras com relação a decisões relativas a procedimentos tributários. Por essa razão, quando de sua edição, os contribuintes americanos demonstraram preocupação quanto à utilização, pelo órgão de administração fazendária americano (*Internal Revenue Services* – IRS), dos documentos produzidos para atendimento da FIN48, notadamente o *roadmap*.

Em virtude dessa preocupação, o IRS tomou algumas providências. Antes da primeira adoção, ofereceu a oportunidade de serem solucionadas incertezas consideradas relevantes, obviamente desde que o contribuinte aceitasse agir com total transparência e fornecendo todas as informações disponíveis sobre a incerteza a ser analisada. Veja-se:

FAQ 1. Why is the initiative "intended to apply primarily" to taxpayers issuing year-end statements prior to March 31, 2007?

The purpose of LB&I's FIN 48 initiative is to help taxpayers resolve any uncertain tax positions prior to the required date of adoption. Companies using US GAAP must compute an aggregate adjustment to the accrued tax asset or liability based on the new rules prescribed in FIN 48. That net aggregate amount is to be recorded in opening equity (retained earnings, for corporations) on the first date of their accounting year beginning after December 15, 2006. The Service recognizes that there

are a myriad of reasons some taxpayers may want to resolve issues before booking that net aggregate adjustment.

The March 31, 2007 date was selected because it gives an opportunity for expedited resolution of uncertain tax positions to all taxpayers whose required adoption date is no later than April 1, 2007. We believe that our normal procedures for issue resolution will serve the needs of taxpayers whose required date of adoption is beyond that date (IRS, 2018, s.p.).

Também foi introduzida política de restrição (*The CPA Journal*, 2016, s.p.) quanto aos papéis de trabalho dos contribuintes e os elaborados por seus auditores independentes, o que significa dizer que não são iniciadas fiscalizações ou procedimentos a partir do "roadmap" elaborado para fins de atendimento à norma contábil ou de papéis de trabalho de auditores independentes. O IRS também formulou política para impedir a solicitação de documentos sujeitos à confidencialidade entre advogado-cliente (*attorney-client privilege*).

A decisão no caso *Wells Fargo v. Estados Unidos* (2014) indicou, no entanto, que a política de restrição não é absoluta e que o IRS tem o direito de solicitar os controles internos e outros documentos relacionados ao cumprimento da FIN48, na medida em que sejam identificadas circunstâncias incomuns ou se o contribuinte desejar aproveitar certas transações listadas.

Adicionalmente, foi instituída uma espécie de obrigação acessória denominada "Schedule Uncertain Tax Position" ou "Schedule UTP" (no *Form* 1120), por meio da qual devem ser informadas incertezas tributárias que afetem o imposto sobre a renda federal. A "Schedule UTP" é aplicável apenas a sociedades abertas e que tenham ativos totais acima de um determinado valor, entre outros requisitos (IRS, 2018, p. 2).

O órgão norte-americano também edita orientações³² para auxiliar os contribuintes a resolverem situações de incertezas antes do momento de avaliação de riscos de acordo com a FIN48 e disponibiliza um *fast track* para que os contribuintes tentem solucionar suas incertezas em determinadas situações. É o que se infere a partir da resposta elaborada pelo próprio IRS (IRS, 2018, s.p.), *in verbis*:

Question #7:

How can we help taxpayers gain certainty more quickly in regard to their FIN 48 unrecognized tax benefits?

32. Nesse sentido ver texto disponível em: <<http://www.irs.gov/Businesses/Corporations/Expedited-Resolution-of-Uncertain-Tax-Positions---LMSB-Initiative-to-Address-Certain-Implications-of-FIN-48>>. Acesso em: 17 fev. 2019.

Answer #7:

We have witnessed through our FIN 48 initiative that some taxpayers do want certainty sooner because of FIN 48. We have also proven through our FIN 48 initiative that we can examine and resolve issues very speedily when taxpayers are transparent about the details of the issues that matter greatly to them. Accordingly, we anticipate that taxpayers will desire to have certainty regarding otherwise uncertain tax positions much sooner on average than in the past since the financial statements can be negatively affected much more than was the case in the past by continuing uncertainty.

We can remind taxpayers that candor, transparency and the right motivations, coupled with programs and processes we have in place today can quickly generate certainty on tax issues. Those programs and processes include:

(a) Pre-filing:

1. Industry Issue Resolution
2. Pre-filing Agreements
3. Advance Pricing Agreements
4. Compliance Assurance Program

(b) Post-filing:

1. Joint Audit Planning
2. LIFE
3. Advanced Issue Resolution
4. Appeals Fast Track Program
5. Accelerated Issue Resolution
6. Early Referral to Appeals

No ambiente norte-americano, é possível perceber que a exigência de transparência imposta pela norma contábil veio acompanhada de uma série de ações por parte da administração tributária (IRS) que viabilizaram um cenário mais seguro para que os contribuintes possam manter a conformidade contábil.

No Brasil, a realidade, infelizmente, ainda é bastante diferente. Constata-se, a partir de decisões do CARF, que a RFB já utiliza diversas fontes de informações públicas disponíveis, tais como Formulário de Referência, Fatos Relevantes, Demonstrações Financeiras e até mesmo o 20-F, documento requerido para as companhias brasileiras que são listadas em bolsas de valores nos Estados Unidos, não havendo qualquer previsão (até o presente) de iniciativa semelhante à implementada pela administração tributária americana (IRS) no sentido de garantir caminhos de resolução rápida de incertezas ou restrições no acesso às informações internas do contribuinte.

Nesse cenário, nada leva a crer que haja respaldo legal para negar o fornecimento de documentos da entidade (incluindo o *roadmap*), desde que requeridos

pelo auditor fiscal de acordo com os procedimentos previstos na lei, portanto, claramente, os contribuintes brasileiros, ao adotarem a ICPC22, poderão enfrentar novos desafios perante as autoridades fiscais brasileiras.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Seguindo demanda mundial por mais transparência em relação a diversos aspectos da vida empresarial, o IASB editou norma interpretativa ao IAS12 (CPC32), a IFRIC23, vigente desde o início de 2019, cuja versão brasileira é a ICPC22. A norma interpretativa visa a suprir lacuna verificada no referido pronunciamento e, apesar de semelhante à FIN48, guarda diferenças notadamente quanto às regras de mensuração de uma incerteza tributária.

Não são esperados efeitos relevantes na adoção da norma no exterior, conforme manifestação do próprio Comitê de Interpretação. Ainda que no Brasil o resultado final possa ser o mesmo quanto aos balanços patrimoniais das companhias, certamente a implementação da ICPC22 se dará em um contexto mais complexo, com diversas características que geram insegurança jurídica e, por consequência, com um volume maior de incertezas tributárias a serem avaliadas. Esta é, precisamente, a principal diferença e, ao mesmo tempo, o maior desafio na adoção da ICPC22 pelas companhias brasileiras.

6 REFERÊNCIAS

ABREU, Ana. **IFRIC23**: As incertezas do imposto de renda e divergências com US GAAP – FIN-48, 2018. Disponível em: <www.edukbrasil.com.br/.../2018/03/IFRIC-23-e-FIN-48.pdf>. Acesso em: 10 fev. 2019.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **Gestão de riscos** – Princípios e diretrizes. Risk management – Principles and guidelines. Impresso por Petrobrás, 2009. Disponível em: <<https://gestravp.files.wordpress.com/2013/06/iso31000-gestc3a3o-de-riscos.pdf>>. Acesso em: 17 fev. 2019.

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança Corporativa**: fundamentos, desenvolvimento e tendências. São Paulo: Atlas, 2004.

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. **Governança Corporativa Tributária**: Aspectos Essenciais. São Paulo: Quartier Latin, 2016. (Coleção Academia Empresa n. 18.)

ALM, James et al. **Rethinking the Research Paradigms for Analysing Tax Compliance Behavior**. Tulane University, Department of Economics, Jul. 2012 (Tulane Economics Working Paper Series 1210). Disponível em: <<https://ideas.repec.org/p/tul/wpaper/1210.html>>. Acesso em: 1 nov. 2014.

BARRETO JR., Valter Pedrosa. **Planejamento Tributário na Jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**: desafios de uma pesquisa empírica.

Dissertação (Mestrado em Direito). Faculdade de Direito, Fundação Getúlio Vargas – FGV, São Paulo, 2010.

BIRD, Richard. **Smart Tax Administration**. Economic Premise, n. 36. The World Bank, 2010. Disponível em: <<http://siteresources.worldbank.org/INTPREMNET/Resources/EP36.pdf>>. Acesso em: 17 fev. 2019.

BOSSA, Gisele. Potenciais Caminhos para a redução do contencioso tributário e as diretrizes do CPC/15: entraves e oportunidades. In: Bossa, Gisele et al. **Medidas de Redução do Contencioso Tributário e o CPC/2015**. São Paulo: Almedina, 2017.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Comment Letter. DI/2015/1 – IF-RIC** – Uncertainty over Income Tax Treatments. Novembro, 13 de 2015. Disponível em: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/63/63_5651_SilvioTakahashiCPCBrazil_0_CLUncertaintyincometax.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2019.

_____. **Interpretação Técnica ICPC 22** – Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro. Relatório da audiência pública, 2018. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/563_ICPC_22_Relatorio%20de%20Audiencia.pdf>. Acesso em: 17 fev. 2019.

_____. **Interpretação Técnica ICPC 22** – Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro. 2018. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Interpretacoes/Interpretacao?id=114>>. Acesso em: 20 jan. 2019.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 32**. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/340_CPC_32_rev%2013.pdf>. Acesso em: 20 jan. 2019.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 32**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?id=56>>. Acesso em: 20 jan. 2019.

_____. **Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?id=80>>. Acesso em: 20 jan. 2019.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ). **Justiça em Números**. 2016. Disponível em: <<http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbbfb344931a933579915488.pdf>>. Acesso em: 18 jan. 2017.

DANIELS, Roger B.; DELAURELL, Roxane, SPADE, Thomas M. IRS Schedule UTP and the Legal Privileges of Tax Accrual Workpapers Understanding the Risks for Auditors. **The CPA Journal**. Março, 2016. Disponível em: <<https://www.cpapjournal.com/2016/03/16/irs-schedule-utp-legal-privileges-tax-accrual-workpapers/>>. Acesso em: 20 jan. 2019.

FASB. **FIN48 Accounting for Uncertainty in Income Taxes an interpretation of FASB Statement n. 109**. Disponível em: <https://www.fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1175801627860&acceptedDisclaimer=true>. Acesso em: 5 nov. 2018.

INTERNAL REVENUE SERVICES (IRS). **Frequently Asked Questions about FIN 48**. Disponível em: <<https://www.irs.gov/businesses/corporations/frequently-asked-questions-about-fin-48>>. Acesso em: 15 fev. 2019.

_____. **2018 Instructions for Schedule UTP (Form 1120)**. Uncertain Tax Position Statement. Department of the Treasury. 2018. Disponível em: <<https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1120utp.pdf>>. Acesso em: 15 fev. 2019.

IFRS INTERPRETATIONS COMMITTEE (IFRIC). **Staff Paper 12 July 2016**. IFRS Interpretation Committee Meeting. Disponível em: <<https://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2016/july/ifrs-ic/ias-12-income-taxes/ap7-uncertainty-over-income-tax-treatments.pdf>>. Acesso em: 17 fev. 2019.

MESSIAS, Lorreine. **O elevado grau de litigiosidade no Brasil**: diagnóstico e medidas de encaminhamento. Apresentação elaborada para o Seminário "O Aumento do Passivo Tributário – Causas e Soluções", da FIESP. Núcleo de Estudos Fiscais (NEF). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas – DIREITO GV. São Paulo. 2014. Disponível em: <<http://www.nucleodeestudosfiscais.com.br/pesquisas>>. Acesso em: 1 nov. 2014.

NEF – NÚCLEO DE ESTUDOS FISCAIS. **Projeto Macrovisão do Crédito Tributário**. Relatório Final – Processo Administrativo Fiscal Federal. São Paulo: FGV, 2016. Disponível em: <<https://direitosp.fgv.br/nucleo-de-pesquisas/nucleo-de-estudos-fiscais>>. Acesso em: 21 fev. 2019.

POLIZELLI, Victor Borges. **Contratos fiscais**: viabilidade e limites no contexto do direito tributário brasileiro. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2254664/mod_resource/content/0/Tese%20de%20doutorado%20-%20Contratos%20fiscais.pdf>. Acesso em: 19 jan. 2017.

PRICEWATERHOUSECOOPERS (PwC). O novo ecossistema tributário global e seus desafios para a função fiscal: tax morality e BEPS. 2017. Disponível em: <<https://www.pwc.com.br/pt/estudos/servicos/consultoria-tributaria-societaria/f222-fol-tax-morality-17.pdf>>. Acesso em: 17 fev. 2019.

SOUZA, Joana Siqueira de. **Modelo para identificação e gerenciamento do grau de risco de empresas – MIGGRI**. Dissertação (Tese de Doutorado submetida ao Programa de Pós-Graduação). Faculdade de Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2011. Disponível em: <<https://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/37368/000820144.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 17 fev. 2019.

TANZI, Vito. Complexidade na Tributação: Origem e Consequências. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de et al. (Coord.). **Transparência fiscal e desenvolvimento**: homenagem ao professor Isaias Coelho. São Paulo: FiscoSoft, 2013.

VIOL, Andrea Lemgruber. A Administração Tributária Moderna e a Maximização do Cumprimento Tributário. **Revista da Receita Federal**: Estudos tributários e aduaneiros. Brasília, DF, v. 1, n. 2. jan./jul. 2015. Disponível em: <<http://www.revistadareceitafederal.receita.fazenda.gov.br/index.php/revistadareceitafederal/article/view/128>>. Acesso em: 15 jan. 2016.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim (Coord.). **Direito Jurisprudencial**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

