

UM BALANÇO APÓS OS PRIMEIROS ANOS DE APLICAÇÃO DA ICPC 22 – INCERTEZA SOBRE TRATAMENTO DE TRIBUTOS SOBRE O LUCRO

Alexandre Evaristo Pinto

Professor de Contabilidade e Legislação Tributária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (FEA/USP). Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Doutorando em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Conselheiro julgador do Conselho de Recursos do Sistema Financeiro Nacional (CRSFN) e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Ex-presidente da Associação dos Conselheiros Representantes dos Contribuintes no CARF (ACONCARF). Ex-julgador do Tribunal de Impostos e Taxas (TIT/SP) e do Conselho Municipal de Tributos (CMT/SP).

Rafael Pascoto Fugimoto

Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado (Fecap). Mestrando em Direito Tributário pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV). MBA em Gestão Tributária pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Fipecafi). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Professor do MBA em Gestão Et Tributação no Agronegócio. Advogado e contabilista em São Paulo.

Artigo recebido em 27.03.2024 e aprovado em 02.04.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 A evolução da bibliografia acerca da ICPC 22 3 O Ato Declaratório Executivo n. 9/2020 e a tributação da incerteza tributária 4 Análise da evidencição da ICPC 22 nas Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras 5 Conclusões 6 Referências.

RESUMO: O artigo tem por objetivo analisar como vem sendo a aplicação da Interpretação de Pronunciamento Contábil 22 (ICPC 22) desde 2019. Para tanto, as principais disposições normativas da ICPC 22 são analisadas, bem como é trazida uma análise das notas explicativas das companhias brasileiras listadas no Novo Mercado.

PALAVRAS-CHAVE: ICPC 22. Incerteza tributária. Tributos sobre o lucro. Novo Mercado.

AN ANALYSIS AFTER THE FIRST YEARS OF THE ADOPTION OF ICPC 22 – UNCERTAINTY OVER INCOME TAX TREATMENTS

CONTENTS: 1 Introduction 2 The evolution of the bibliography regarding ICPC 22 3 The Executive Declaratory Act n. 9/2020 and the taxation of tax uncertainty 4 Analysis of the disclosure of ICPC 22 in the Explanatory Notes to the Financial Statements 5 Conclusions 6 References.

ABSTRACT: The article aims to analyze the application of Interpretation of Accounting Pronouncement 22 (ICPC 22). For this purpose, the main rules of ICPC 22 were presented, as well as it will be brought an analysis of explanatory notes of Brazilian companies listed in New Market.

KEYWORDS: ICPC 22. Tax uncertainty. Income taxes. New Market.

1 INTRODUÇÃO

Em 2019 se iniciou a vigência da Interpretação Técnica n. 22, "Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro" (ICPC 22), do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que se baseou na Norma Internacional de Contabilidade IFRIC 23.

O conteúdo da IFRIC 23 surgiu a partir de uma consulta ao IASB (*International Accounting Standard Board*) a respeito de uma dúvida relativa a uma alteração de prognóstico para o pagamento de uma posição fiscal incerta (com datas e valores incertos), a qual surtiria efeitos no balanço patrimonial, em decorrência de um questionamento legal ou econômico que afetaria o fluxo financeiro no futuro, com grau suficiente de probabilidade para sua ocorrência¹.

Neste caso, o IASB, ao responder ao questionamento formulado, trouxe orientações, por meio da elaboração de uma norma contábil de interpretação, relacionadas ao reconhecimento e divulgação de tratamentos fiscais incertos, para fins de tributos sobre o lucro, que dependem da probabilidade ou não de aceitação pela autoridade fiscal. Para o cenário brasileiro, a aplicação da ICPC 22 é restrita ao IRPJ (Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica) e à CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), vinculada ao Pronunciamento Contábil CPC 32 – Tributos sobre o Lucro –, sem abranger multa e juros moratórios.

Em artigo publicado nesta **Revista de Direito Contábil Fiscal**, no qual foram analisados os três primeiros trimestres da adoção da ICPC 22 no Brasil, Alexandre Evaristo Pinto, Ernesto Rubens Gelbcke e Rafael Pascoto Fugimoto²

1. SEIBERT, Carolin. **Differences between FIN 48 and IFRIC 23: a critical analysis**. Wiesbaden: Springer Gabler, 2022. [livro eletrônico, posição 86].
2. PINTO, Alexandre Evaristo; GELBCKE, Ernesto Rubens; FUGIMOTO, Rafael Pascoto. As repercussões tributárias relacionadas aos tributos sobre o lucro: a incerteza jurídica da ICPC 22. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 43-68, jul./dez. 2019.

assinalavam que a compreensão de tratamento fiscal incerto e quem era a autoridade fiscal reportada mostravam-se essenciais para a aplicação da ICPC 22.

Ademais, os referidos autores analisaram as notas explicativas do primeiro ao terceiro trimestre de 2019 das empresas listadas no segmento do Novo Mercado da B3, constatando que apenas uma empresa havia reconhecido o tratamento fiscal incerto em uma amostra de 138 empresas. Acreditava-se que somente o tempo poderia mostrar o estágio de maturação desta discussão, bem como se as dúvidas foram dirimidas ou não.

Passados mais de três anos desde a publicação daquele artigo, é importante averiguar se houve alguma evolução na evidenciação dos tratamentos tributários incertos de tributos sobre o lucro a partir da análise das notas explicativas nos períodos subsequentes àquele estudo, isto é, desde o período do quarto trimestre de 2019 até o quarto trimestre de 2022.

2 A EVOLUÇÃO DA BIBLIOGRAFIA ACERCA DA ICPC 22

Do final de 2019 até a presente data, outros estudos foram feitos com o intuito de esclarecer a ICPC 22 e seus efeitos contábeis e jurídicos. Além de ser feita uma resumida revisão bibliográfica sobre o tema, trouxeram-se paralelos com as conclusões apresentadas em cada trabalho.

O primeiro artigo publicado que tratou da ICPC 22 foi de Luciana Aguiar³, abordando que a norma guardava similitudes com o FIN 48 a respeito da mensuração de uma incerteza tributária (*uncertain tax position* – UTP), em que se deveria efetuar uma árvore de decisão quanto ao seu registro ou à sua divulgação. A relevância deste artigo encontra-se no alerta efetuado de que o contencioso tributário brasileiro é (era) totalmente diferente de outros sistemas tributários, de modo que o fator da insegurança jurídica contribuí(ia) para uma complexidade na avaliação da incerteza tributária.

Aliás, nas palavras da autora, o contexto das incertezas tributárias no Brasil era formado pela (i) instabilidade e complexidade das normas tributárias; (ii) falta de estabilidade e linearidade na formação da jurisprudência e prazo longo entre o início de uma controvérsia e seu desfecho definitivo; (iii) inexistência de meios eficazes de solução pacífica e/ou antecipada de incertezas; e pelos (iv) fundamentos da relação Fisco-contribuinte.

3. AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Incertezas sobre tratamento de tributos sobre o lucro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 169-190, jan./jul. 2019.

Em 2020, Fernando Murcia e Heron Charneski⁴ deram ênfase à premissa de que, para a ICPC 22, não pode haver risco de detecção em relação às operações fiscais, já que o "Fisco sabe tudo" no sentido de que "as autoridades fiscais terão conhecimento completo de todas as informações relevantes na avaliação dos tratamentos tributários realizados pelos contribuintes"⁵. Isto significa dizer que a empresa, quando for fiscalizada, terá as suas obrigações acessórias analisadas e avaliadas, bem como a fiscalização conhecerá todas as transações consideradas como incertas.

Para os autores mencionados, a suposição de que as autoridades fiscais terão pleno conhecimento das posições fiscais representa um desafio para a aplicação da ICPC 22, principalmente considerando que as eventuais incertezas não autuadas e divulgadas pela companhia não podem suscitar discussões referentes à violação do direito fundamental à privacidade e da garantia da não autoincriminação⁶.

Relembra-se que a autoridade fiscal não necessariamente é a Receita Federal do Brasil, uma vez que cabe a este órgão apenas uma parte da análise e julgamento do tratamento fiscal incerto, podendo o caso alcançar os Tribunais Superiores. À época, já se chamava a atenção de que esta premissa da ICPC 22 era dificultosa em razão do parâmetro estabelecido pela entidade de quem seria a autoridade fiscal designada. Este entendimento foi também acolhido na Circular n. 04/2020 do Ibracon (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil), cujo trecho se reproduz abaixo:

12. Também é importante notar que o termo "autoridades fiscais" não se refere somente à Receita Federal do Brasil, mas também às cortes (como o Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça, de acordo com suas competências constitucionais) que têm poder de julgar sobre tratamentos de incerteza de tributos sobre o lucro, e, portanto, também devem ser levadas em consideração quando da análise de probabilidade de aceitação de um tratamento fiscal incerto.

4. CHARNESKI, Heron; MURCIA, Fernando Dal-Ri. Incertezas tributárias: paradoxos do provisionamento e as repercussões da ICPC 22. *In*: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2020. v. 1, p. 181-198.
5. CHARNESKI, Heron; MURCIA, Fernando Dal-Ri. Incertezas tributárias: paradoxos do provisionamento e as repercussões da ICPC 22. *In*: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2020. v. 1, p. 193.
6. CHARNESKI, Heron; MURCIA, Fernando Dal-Ri. Incertezas tributárias: paradoxos do provisionamento e as repercussões da ICPC 22. *In*: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2020. v. 1, p. 195.

Na literatura internacional, existem evidências de que a assunção dos riscos de detecção indica uma menor probabilidade comportamental de o contribuinte praticar a evasão tributária⁷. Porém, não custa lembrar que os sistemas tributários internacionais possuem mecanismos que permitem a divulgação voluntária ou obrigatória das transações às autoridades locais⁸, enquanto, no sistema brasileiro, não havia até então nenhuma regra estabelecida para que houvesse a comunicação da ocorrência destas posições fiscais incertas.

Também no ano de 2020, Carlos Orsolon e Rômulo Coutinho da Silva⁹ apresentaram ensaio em que o enfoque estava na verificação de quais parâmetros eram necessários para a identificação das incertezas tributárias. A premissa dos autores baseava-se na segurança jurídica, tendo em vista que é direito do contribuinte ter uma previsibilidade referente aos efeitos normativos tributários, à prática jurisprudencial e ao comportamento do Fisco.

Diante de tal previsibilidade, conferindo calculabilidade para que os contribuintes compreendam eventuais incertezas que os rodeiam, eles conseguem projetar e estimar quais tipos de operações podem resultar riscos tributários interpretativos de aplicação da norma tributária¹⁰.

Contudo, a mensuração da incerteza tributária, no cenário brasileiro, pode ter alguns percalços que não foram considerados na própria origem da ICPC 22 ou da IFRIC 23. Isso porque a mensuração da incerteza requer uma estimação da probabilidade de a autoridade fiscal aceitar ou não o tratamento fiscal incerto.

Esta projeção se encontra dificultosa, pois, segundo os autores, os atos normativos exarados pela Receita Federal do Brasil, os precedentes do CARF (Conselho Administrativo de Recursos Fiscais) e a jurisprudência em âmbito judicial oscilam bastante em matéria tributária. Dessa forma, existe um turvamento na

7. SCHAUER, Paul C.; BAJOR, Lawrence. The impact detection risk has on tax compliance: an alternative view. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, v. 11, n. 2, p. 16, 2007.
8. ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Acordo de planejamento tributário: a rejeição ao regime de "mandatory disclosure"** recomendado pela Ação 12 do BEPS e a busca pelo aprimoramento da relação entre fisco e contribuinte. São Paulo: Quartier Latin, 2020. p. 291.
9. ORSOLON, Carlos Eduardo Marino; SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. A ICPC 22 e as incertezas tributárias: parâmetros para a evidenciação e limites à tributação do tratamento tributário incerto. In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2, p. 91-104.
10. ORSOLON, Carlos Eduardo Marino; SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. A ICPC 22 e as incertezas tributárias: parâmetros para a evidenciação e limites à tributação do tratamento tributário incerto. In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2, p. 95.

mensuração em função da convivência de um sistema tributário instável que gera apenas complexidade.

Nota-se que o posicionamento dos autores se mantém atual até hoje, citando-se, por exemplo, a discussão, no CARF, dos tributos sobre lucros no exterior, no cenário da Medida Provisória n. 2.158-35, imaginando a árvore de decisão que o contribuinte deverá efetuar.

Se for adotada a premissa dada por Carlos Orsolon e Rômulo Coutinho da Silva, o que se tem é: (i) no momento 1, a jurisprudência do CARF reputava a tributação dos lucros no exterior, e, na maioria dos casos julgados, imperava-se o voto de qualidade, ou seja, o empate desfavorecia o contribuinte; (ii) no momento 2, por uma recomposição dos conselheiros integrantes da turma julgadora, houve uma oscilação quanto ao entendimento deste tema no sentido do julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, da ADI 2.588; (iii) no momento 3, entra em vigor a Lei n. 12.973/2014, alterando o cenário de tributação de lucros no exterior, contudo a jurisprudência administrativa se posiciona em sentido desfavorável aos contribuintes; (iv) os casos no CARF passam a ser favoráveis aos contribuintes, em decorrência da nova composição da turma julgadora e em decorrência de uma nova orientação da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF); e (v), por fim, novamente pela mudança dos conselheiros componentes da turma julgadora e pelo reestabelecimento da CSRF de tributação dos lucros no exterior para fins de IRPJ e CSLL, a jurisprudência se torna desfavorável aos contribuintes.

Avançando no tempo e no caso exemplificativo, entre os momentos 3 e 5, a jurisprudência do CARF retoma, neste período, o *status quo* do exemplo no momento 1, isto é, ela se torna "certa", mas em caráter negativo ao contribuinte.

É esta a regra do jogo referente a tantos casos que estão em julgamento no CARF. Se o gestor da empresa do caso hipotético tivesse que adotar algum parâmetro, ele entenderia pela "certeza negativa" ou pela incerteza?

Abordando a vigência da ICPC 22, num período de cinco anos, a jurisprudência de qualquer tema controvertido no CARF ficou exposta à oscilação do posicionamento do referido órgão. Um gestor mais prudente¹¹ poderia entender que somente no momento 3, no julgamento do Supremo Tribunal Federal, há "certeza negativa" na jurisprudência do CARF. No restante dos momentos havia somente

11. PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MARION, José Carlos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. A nova estrutura conceitual: do conservadorismo à prudência. In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2020. v. 1, p. 16.

a incerteza, uma vez que se refere às “situações em que não se conhece ou não se pode conhecer a distribuição de probabilidade dos resultados”¹².

E as opções dadas no exemplo podem alterar de contribuinte a contribuinte, a depender de inúmeras variáveis que farão entender pela certeza ou incerteza, já que a variabilidade de combinações das características implica variedade extensa de situações estratégicas que devem ser aplicadas na vida real¹³.

Este comportamento pode se basear em diversas teorias para buscar a racionalidade da decisão, porque ela será um ato praticado baseado na moralidade, na questão econômico-financeira, na percepção de justiça, na confiança ao governo, na complexidade tributária e em outros pontos que possam surgir¹⁴.

Em 2022, Antonio Amendola, Rodrigo Maito da Silveira e Mateus Campos¹⁵ abordaram a ICPC 22 na mesma linha dos artigos anteriores, entretanto, o enfoque foi dado na possível tributação destes tratamentos tributários incertos, uma vez que a referida interpretação trouxe reflexos tributários pautados em uma incerteza de sua aplicabilidade, justamente pela ausência de critérios rígidos que confeririam segurança jurídica aos contribuintes. Isto se deveu à publicação do Ato Declaratório Executivo Cosit n. 9, de 13 de maio de 2020, sobre a qual se fará a sua repercussão tributária.

Os referidos autores reconhecem que, embora a ICPC 22 afaste o risco de detecção das operações, o contribuinte não pode levar à tributação a incerteza detectada, porque a interpretação contábil é apenas a evidenciação de informações aos *stakeholders*¹⁶.

Ainda no mesmo ano, Elidie Bifano¹⁷ entendeu que a referida interpretação contábil era um instrumento de divulgação das informações por meio das de-

12. CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 105.

13. CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão**. São Paulo: Almedina, 2018. p. 105.

14. TAING, Heang Boong; CHANG, Yongjin. Determinants of tax compliance intention: Focus on the theory of planned behavior. **International Journal of Public Administration**, v. 44, n. 1, p. 63, 2021.

15. AMENDOLA, Antonio Carlos de A.; SILVEIRA, Rodrigo Maito da; CAMPOS, Mateus Tiagor. Implicações para IRPJ e CSLL de ajustes decorrentes da ICPC 22 – possíveis alternativas. In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2022. v. 3, p. 57-68.

16. AMENDOLA, Antonio Carlos de A.; SILVEIRA, Rodrigo Maito; CAMPOS, Mateus Tiagor. Implicações para IRPJ e CSLL de ajustes decorrentes da ICPC 22 – possíveis alternativas. In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2022. v. 3, p. 66.

17. BIFANO, Elidie Palma. A importância do *compliance* tributário na administração dos negócios. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (coord.). **Compliance no direito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 99. (Coleção *Compliance*, v. 7).

monstrações financeiras de responsabilidade dos administradores, cabendo a eles a decisão de informar ou não sobre o tratamento fiscal incerto aos *stakeholders*.

A intenção da autora foi demonstrar que a incerteza somente poderia ser publicada em uma única circunstância: "procedimentos sob discussão ou não que já foram definidos pelos tribunais como não suscetíveis de serem adotados, inclusive em situações de autuações fiscais"¹⁸, ou seja, o seu posicionamento tem como base o fato de a incerteza jurídica permear sempre o contencioso tributário brasileiro, e qualquer outra situação que escapasse desta circunstância estaria sob os procedimentos de governança corporativa tributária. Assim, a construção da tomada de decisão do administrador tem como pressuposto a avaliação do patrono da causa, em conformidade com orientações jurisprudenciais e doutrinárias, auxiliando no procedimento a ser adotado pela entidade.

Em 2023, Pedro Anders¹⁹ demonstrou a matriz de decisão das entidades em torno da ICPC 22 quanto às indefinições de tratamento fiscal incerto, assim como Luciana Aguiar havia efetuado. Além das abordagens em torno do escopo da ICPC 22 e da autoridade fiscal, há uma peculiaridade acerca do tratamento fiscal incerto, porquanto no trecho em que se refere "aos tratamentos utilizados pela entidade ou que ela planeja utilizar nas apurações dos tributos sobre o lucro" existiriam dois grupos de tratamentos: (i) que leva em consideração não apenas aqueles ocorridos no exercício atual, mas aqueles ocorridos no período abrangido no prazo decadencial quinquenal do art. 150, § 4º, do CTN; e (ii) que a entidade planeja utilizar, abrangendo as situações em que ela calculou a provisão para o IRPJ e a CSLL, mas que somente são materializados quando registrados e transmitidos na Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

Por sua vez, em caráter empírico, Hoepfers, Moino, Gonzalez e Santos²⁰, estudaram os possíveis impactos tributários decorrentes da aplicação da ICPC 22 para as empresas brasileiras emissoras dos *American Depositary Receipts* (ADR), considerando as informações trimestrais de 31 de março de 2018 a 31 de março de 2019. O aspecto teórico dos autores esteve novamente na correlação entre a

18. BIFANO, Elidie Palma. A importância do *compliance* tributário na administração dos negócios. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (coord.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p. 100. (Coleção *Compliance*, v. 7).

19. ANDERS, Pedro R. ICPC 22: desafios da contabilização de incertezas de tributos sobre a renda – uma visão prática. In: CHARNESKI, Heron; FAJERSZTAJN, Bruno; PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da (coord.). *Normas internacionais de contabilidade e tributação*. São Paulo: IBDT/Fipecafi, 2023. p. 274-275.

20. HOEPPERS, Alexandre; MOINO, Débora Borbon; GONZALES, Alexandre; SANTOS, Fernando de Almeida. Efeito tributário da adoção do ICPC 22 (IFRIC 23) nas empresas brasileiras emissoras de ADR. *Contabilidad y Negocios*, v. 15, n. 29, p. 6-18, 2020.

ICPC 22 e o FIN 48, havendo uma similitude no instrumental de ambas as normas no sentido de que elas tentam capturar a posição ou o tratamento fiscal incerto. De acordo com os autores, o propósito do artigo foi demonstrar se houve uma alteração na despesa do IR corrente, na renda a recuperar, na renda a pagar e na provisão para contingências tributárias. Pelos resultados econométricos encontrados, o que se percebeu foi que as empresas mantiveram a prática de reconhecimento e divulgação das posições fiscais incertas que já vinham anteriormente adotando, não havendo qualquer impacto tributário decorrente da adoção da ICPC 22.

Verifica-se que, na parte quantitativa do artigo de Pinto, Gelbcke e Fugimoto²¹, quando se analisou o primeiro até o terceiro trimestre de 2019, os resultados encontrados estiveram em conformidade com o achado de Alexandre Hoepfers, haja vista que as empresas brasileiras não apontaram impactos tributários decorrentes da ICPC 22, ainda que o panorama amostral tenha sido diferente.

Além disto, recentemente, Tricarico, Furtado, Marques e Costa²² avaliaram o nível de conservadorismo condicional aplicado pelas empresas participantes do segmento Novo Mercado (NM) da B3 em face da interpretação técnica ICPC 22, em uma amostra de 37 empresas. O estudo se baseou no retorno econômico da ação da empresa, como *proxy* para o conservadorismo, considerando suas variações positivas (boas notícias) e negativas (más notícias), para verificar os impactos da ICPC 22 e os registros das posições fiscais incertas refletidas nos tributos sobre o lucro. Os resultados indicaram que as empresas não apresentaram alteração no nível de conservadorismo praticado após a emissão da ICPC 22, uma vez que os tributos sobre o lucro praticados pelas empresas participantes do segmento NM se mantiveram ao longo do tempo. Com efeito, os autores apontaram que uma possível explicação do resultado seria o fato de as empresas estarem observando os possíveis efeitos fiscais da ICPC 22.

No entanto, acredita-se que, em verdade, a ausência de resultado encontrado é que as *proxies* utilizadas para capturar os tributos sobre o lucro do período não são influenciadas pela ICPC 22. Ou seja, quando se faz a divulgação da posição tributária incerta, a maioria das empresas não faz qualquer ajuste

-
21. PINTO, Alexandre Evaristo; GELBCKE, Ernesto Rubens; FUGIMOTO, Rafael Pascoto. As repercussões tributárias relacionadas aos tributos sobre o lucro: a incerteza jurídica da ICPC 22. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 43-68, jul./dez. 2019.
 22. TRICARICO, Andreia Vergineli; FURTADO, Priscyla de Moura Lopes; MARQUES, José Augusto Veiga da Costa; COSTA, Thiago de Abreu. Conservadorismo condicional: análise das empresas do novo mercado da B3, em face da adoção da interpretação técnica ICPC 22 – incerteza sobre tratamento de tributos sobre o lucro. **Revista de Gestão e Secretariado**, [S. l.], v. 14, n. 10, p. 16.667–16.691, 2023.

quantitativo que tenha reflexo contábil no resultado contábil do período. Desta forma, a única forma de verificar se houve ou não a aplicação da ICPC 22 é por meio de uma análise qualitativa do teor das notas explicativas destas empresas.

Por fim e no plano internacional, Carolin Seibert²³ elaborou um estudo com a finalidade de comparar a regra norte-americana do FIN 48 com a IFRIC 23, bem como os efeitos práticos desta nova interpretação para as empresas alemãs. Ela constatou que, para a maioria das empresas alemãs, a IFRIC 23 teve baixo ou quase nenhum impacto na divulgação das informações financeiras. Por outro lado, aquelas empresas alemãs que experimentaram ajustes relacionados aos tratamentos fiscais incertos tiveram significativas reclassificações de provisões de tributos corporativos e nas despesas incorridas de tributos corporativos.

A similaridade da IFRIC 23 com o FIN 48 já havia sido noticiada por Luciana Aguiar²⁴, uma vez que a regra norte-americana faz com que os operadores divulguem posições tributárias incertas ao Fisco por meio do formulário denominado *Form 1120 – Uncertain Tax Position Statement*. Este modelo de informação serve como filtro de fiscalização e monitoramento de grandes contribuintes²⁵. O entrave criado pela IFRIC 23 era o potencial conflito de interesses na divulgação destas informações, uma vez que o Fisco deseja o máximo de informações possíveis, ao passo que as empresas não desejam que a fiscalização se depare com toda informação possível nas notas explicativas a respeito de tratamentos tributários controversos.

Ainda, Seibert²⁶ reconheceu, assim como afirmado anteriormente, que os efeitos da ICPC 22 devem se limitar aos montantes mensurados e divulgados para fins de ativos e passivos fiscais diferidos.

Apenas um adendo, Watrin, Christoph, Burrggraef e Weiss²⁷ acreditavam que os auditores poderiam ter sido mais relutantes em reconhecer incertezas tributárias se eles próprios tivessem efetuado a respectiva consultoria tributária, já que este reconhecimento representaria um entendimento contrário daquela prática adotada por meio de um exame pelas autoridades fiscais. A expectativa

23. SEIBERT, Carolin. *Differences between FIN 48 and IFRIC 23: a critical analysis*. Wiesbaden: Springer Gabler, 2022. [livro eletrônico, posição 1.087].

24. AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Incertezas sobre tratamento de tributos sobre o lucro. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 179, jan./jul. 2019.

25. ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Acordo de planejamento tributário: a rejeição ao regime de "mandatory disclosure" recomendado pela Ação 12 do BEPS e a busca pelo aprimoramento da relação entre fisco e contribuinte*. São Paulo: Quartier Latin, 2020. p. 292.

26. SEIBERT, Carolin. *Differences between FIN 48 and IFRIC 23: a critical analysis*. Wiesbaden: Springer Gabler, 2022. [livro eletrônico, posição 888].

27. WATRIN, Christoph; BURGGRAEF, Stephan; WEISS, Falko. Auditor-provided tax services and accounting for tax uncertainty. *The International Journal of Accounting*, v. 54, n. 3, p. 1950011-1-1950011-52, 2019.

era de que a IFRIC 23 pudesse clarear o processo de contabilização das incertezas fiscais, imaginando que os serviços prestados pelas auditorias em matéria fiscal se tornassem compreensíveis no momento da divulgação aos *stakeholders*.

Moore e Nguyen²⁸, sob a premissa de transparência fiscal, o que requer uma divulgação obrigatória ou voluntária de informações de natureza tributária, indicaram que a IFRIC 23 poderia encorajar os diretores das organizações a destacarem a importância dos tributos nos seus processos decisórios empresariais, de maneira que o conteúdo desta informação estaria atrelado ao aumento do *compliance* e dos custos de divulgação. Isto fomentaria a reputação da empresa em relação ao público em geral pela divulgação desta incerteza fiscal, indicando que as organizações deveriam ter cuidado na sua tomada de decisão, pois deveriam garantir que a informação tributária possui confiabilidade naquilo que estava sendo direcionado a uma gama de usuários.

Dessa forma, pode-se inferir que a discussão ficou restrita ao âmbito da divulgação no sentido de que a transparência das posições fiscais incertas deve ser compreendida pelo usuário da informação. Por isso, as orientações da ICPC 22 não podem transpassar o mundo contábil e afetar o mundo jurídico, tornando-se paradoxal o acarretamento de seus efeitos em dois planos: (i) para o mundo contábil, a compreensão da incerteza fiscal, mediante a mensuração e os ajustes nos ativos e passivos fiscais diferidos, aumentando significativamente a complexidade da contabilidade tributária; e (ii) para o mundo jurídico, a possibilidade de os ajustes contábeis da posição fiscal incerta serem capazes de produzir reflexos na tributação corporativa.

Diante da revisão bibliográfica, dar-se-á ênfase no próximo tópico ao destaque efetuado por Antonio Amendola, Rodrigo Maito da Silveira e Mateus Campos quanto à abordagem do ADE n. 9/2020, já que a Receita Federal do Brasil reconheceu que a provisão dos tratamentos fiscais incertos deve ser adicionada na apuração do lucro real.

3 O ATO DECLARATÓRIO EXECUTIVO N. 9/2020 E A TRIBUTAÇÃO DA INCERTEZA TRIBUTÁRIA

É importante destacar que, em 15 de maio de 2020, foi publicado o Ato Declaratório Executivo Cosit n. 9, com base no art. 58 da Lei n. 12.973/2014, o que

28. MOORE, Fiona; NGUYEN, Victor. Corporate tax and the erosion of privacy. *Taxation in Australia*, v. 55, n. 8, p. 406-411, 2021.

Eliseu Martins cunhou de "RTZinho"²⁹, conferindo tratamento tributário à ICPC 22. No art. 4º desse ato normativo está prescrito que:

os valores estimados, reconhecidos em função da aplicação dos critérios prescritos pela Interpretação Técnica ICPC n. 22, submeter-se-ão ao tratamento tributário aplicável às provisões, nos termos dos artigos 70 e 284 da Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 14 de março de 2017, desde que afetem a determinação do lucro líquido do período de apuração antes da CSLL e do IRPJ.

A atenção volta-se aos efeitos tributários trazidos por esse ato normativo, tendo em vista que o entendimento do Fisco federal foi materializado naquilo que era mais temido, ou seja, que a provisão da incerteza tributária deve ser adicionada para fins do IRPJ e da CSLL. O entendimento fiscal é bastante simples, porque a ICPC 22 compactua em conferir uma adição imediata até que a incerteza seja cessada, como se fosse outra provisão qualquer.

Em edição anterior desta **Revista de Direito Contábil Fiscal**, Alexandre Evaristo Pinto, Ernesto Rubens Gelbcke e Rafael Fugimoto³⁰ abordaram que os lançamentos contábeis decorrentes da aplicação da ICPC 22 não teriam efeitos tributários, afetando tão somente a constituição dos ativos e passivos fiscais diferidos em contrapartida às contas de despesas de tributos sobre o lucro, diferentemente do que ocorre com as despesas relacionadas com provisões constituídas nos termos do "CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes", que seriam temporariamente indedutíveis, sendo dedutíveis somente no futuro, quando realizadas.

Cumprir notar que o art. 58 da Lei n. 12.973/2014 não representa um cheque em branco para que haja, na interpretação das regras contábeis – e, por meio de ato administrativo –, o reconhecimento da tributação. Pelo contrário, o legislador pretendeu que a autoridade tributária federal identificasse os expedientes contábeis e seus efeitos na base tributária e regulasse apenas sua adoção³¹.

Assim, a ideia da tributação de tratamento tributário incerto carrega consigo um paradoxo. A realização da renda deve conter três atributos: mensurabilidade,

29. MARTINS, Eliseu. Relação entre lucro contábil e apuração do IRPJ – algumas visões. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **100 anos do imposto sobre a renda no Brasil**. São Paulo: MP Editora, 2022. p. 375.

30. PINTO, Alexandre Evaristo; GELBCKE, Ernesto Rubens; FUGIMOTO, Rafael Pascoto. As repercussões tributárias relacionadas aos tributos sobre o lucro: a incerteza jurídica da ICPC 22. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 43-68, jul./dez. 2019.

31. POLIZELLI, Victor Borges. 200 anos do princípio da realização da renda: passado, presente e futuro. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **100 anos do imposto sobre a renda no Brasil**. São Paulo: MP Editora, 2022. p. 237.

liquidez e certeza³². A mensurabilidade se trata da "comprovação (direta ou indireta) do valor econômico atribuído aos bens e serviços transacionados"³³, a liquidez se conforma na "aptidão de outros bens que não o dinheiro serem transformados nele"³⁴. E, por último, a certeza que se encontra no âmago da segurança jurídica e exige o alto grau de definitividade para que a renda possa ser tributada.

Pode-se imaginar que, pela explanação dos dois primeiros critérios acima, haja na estimativa da posição tributária incerta a possibilidade de mensurá-la e sua liquidez, ainda que esta última carregue consigo uma dúvida relativa ao tratamento fiscal incerto a respeito de que a obrigação somente poderia ser solvável num tempo futuro. O critério que traz o paradoxo frente à incerteza é o seu antônimo e é nele que se dará enfoque: a certeza, principalmente em virtude de ela ser um elemento direcionador da decisão que influencia no reconhecimento de ativos, passivos, receitas e despesas³⁵.

A realização da renda atrela-se à certeza no sentido de que obstaculiza qualquer tributação da renda em que não seja possível mensurá-la objetivamente e em que não existam condições seguras de sua concretude³⁶. Isso porque requer a segurança jurídica como um pressuposto, em função do alto grau de definitividade, de que a renda possa ser tributada, "afastando-se assim situações em que existem dúvidas relacionadas à efetiva possibilidade de recebimento de renda"³⁷. O princípio da realização contribui para que haja a definitividade do fato gerador, evitando justamente que a tributação alcance eventos econômicos incompletos ou incertos³⁸. Aliás, sob o manto da realização da renda, não se pode tributar

32. POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 266. (Série Doutrina Tributária, v. VII).

33. ABRANTES, Emmanuel Garcia. **A realização da renda da pessoa jurídica**: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. São Paulo: IBDT, 2021. p. 145.

34. ABRANTES, Emmanuel Garcia. **A realização da renda da pessoa jurídica**: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. São Paulo: IBDT, 2021. p. 145.

35. POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 267. (Série Doutrina Tributária, v. VII).

36. POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 155. (Série Doutrina Tributária, v. VII).

37. ABRANTES, Emmanuel Garcia. **A realização da renda da pessoa jurídica**: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. São Paulo: IBDT, 2021. p. 146.

38. OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 510.

aquilo que não encontra materialidade em âmbito jurídico, tampouco quando a condição do fato gerador, em evento futuro ou incerto, mostra-se instável para ocorrer de forma plena e definitiva³⁹.

Quando existem esses entraves entre a finalidade disposta no regramento contábil e a prescrição contida no Direito Tributário, há um impasse de difícil resolução, considerando a visão temporal de cada fato em sua respectiva ciência. O Direito Tributário analisa o passado diante da certeza da ocorrência do fato gerador⁴⁰, ao passo que a Contabilidade requer uma visão prospectiva da atividade empresarial para eventos futuros⁴¹. Mesmo que seja um entrave na relação entre a Contabilidade e o Direito Tributário, a mera expectativa de uma situação ou de um evento, ainda que com reflexo no ativo ou no passivo, não pode corresponder a uma renda realizada⁴².

A ICPC 22 está vinculada aos vocábulos e conceitos, bem como às extensões e aos limites interpretativos da contabilidade financeira⁴³, e a ela nada interessa estar associada à realização da renda⁴⁴. Por mais que exista uma interação entre o tratamento da incerteza tributária nos âmbitos contábil e jurídico, já que a estimativa da incerteza depende de um juízo de valor para o cenário jurídico, as normas contábeis não possuem compromisso com a determinação jurídica das transações, mas com a demonstração da sua substância econômica⁴⁵.

Por mais que o tratamento fiscal incerto possua uma definição normativa contábil, a ADE n. 9/2020 incorpora um expediente contábil ao ordenamento

-
39. SILVEIRA, Rodrigo Maito da. A realização da renda à luz do Código Tributário Nacional. *In*: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). **Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**. São Paulo: IBDT, 2019. p. 105.
40. FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 72.
41. CARVALHO, Nelson. Essência x forma na contabilidade. *In*: MOSQUERA, Ricardo Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 372.
42. ROCHA, Sergio André. Neutralidade fiscal do padrão IFRS pós Lei n. 12.973/2014. *In*: ROCHA, Sergio André (coord.). **Contabilidade, IFRS e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2022. p. 661.
43. FLORES, Eduardo da Silva; CARVALHO, Nelson; BRAUNBECK, Guillermo Oscar. Escolhas contábeis: delimitações funcionais para relação jurídico-contábil. *In*: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2, p. 167.
44. BIFANO, Elidie Palma. Renda realizada e IFRS. *In*: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). **Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**, São Paulo: IBDT, 2019. p. 269.
45. ABRANTES, Emmanuel Garcia. **A realização da renda da pessoa jurídica: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda**. São Paulo: IBDT, 2021. p. 163.

jurídico, ainda que por meio de ato normativo (art. 100, II, do Código Tributário Nacional⁴⁶). Nesse passo, quando esta definição contábil é importada ao campo jurídico, a fim de que haja um prognóstico daquele procedimento pelo respectivo *expert* da área⁴⁷, ela se revela, juridicamente, indeterminada, porquanto existe uma dúvida ou falta de clareza sobre a questão que merece ser respondida⁴⁸.

Ou seja, embora ao intérprete contábil exista uma definição acerca do procedimento a ser adotado, quando ele se direciona ao *expert* jurídico e indaga a probabilidade de o tratamento fiscal incerto ser aceito pela autoridade fiscal (quem quer que ela seja), existe uma frustração na resposta determinada em consideração a uma pergunta que se torna juridicamente relevante⁴⁹.

Não se nega que a ICPC 22 é um normativo contábil que visa a alcançar, com base em critérios quantitativos e qualitativos, o fornecimento de dados úteis aos seus usuários, com o objetivo de que eles tenham o melhor poder decisório para tomada da sua ação⁵⁰. Também não se desconsidera que a ICPC 22, em sua origem a IFRIC 23, assim como toda e qualquer outra norma contábil internacional proveniente do IFRS, representa um conjunto de determinações que devem atingir centena de jurisdições, buscando o máximo de consenso possível sob o prisma da normatização contábil⁵¹.

A incerteza tributária é proveniente da complexidade do código tributário, das mudanças frequentes na legislação tributária e da imprevisibilidade ou inconsistência de tratamentos de autoridades tributárias⁵². Nesse passo, a incerteza é um fenômeno de cada cultura social, imbuída em estruturas de políticas

46. "Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

[...]

II – as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa; [...]"

47. RIBEIRO, Rodrigo Bernardes. **Uma análise sobre as dificuldades de avaliar incertezas e riscos jurídico-tributários e seus impactos contábeis e práticos**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2016. p. 56.

48. ÁVILA, Humberto. **Teoria da indeterminação do direito**: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022. p. 16.

49. ÁVILA, Humberto. **Teoria da indeterminação do direito**: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022. p. 16.

50. YAMAMOTO, Marina Mitiyo; SALOTTI, Bruno Meirelles. **Informação contábil**: estudos sobre a sua divulgação no mercado de capitais. São Paulo: Atlas, 2006. p. 10.

51. FLORES, Eduardo da Silva; CARVALHO, Nelson; BRAUNBECK, Guillermo Oscar. Escolhas contábeis: delimitações funcionais para relação jurídico-contábil. In: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2, p. 166.

52. SEIBERT, Carolin. **Differences between FIN 48 and IFRIC 23: a critical analysis**. Wiesbaden: Springer Gabler, 2022. [livro eletrônico, posição 171].

fiscais, na legislação nacional tributária e na forma pela qual estas duas últimas são executadas, que causam um ponto de vista distinto a cada sociedade⁵³.

Veja-se que o questionamento efetuado de uma situação tributária de mudança legislativa com efeitos tributários ao IASB resultou em um efeito borboleta⁵⁴ severo ao Brasil (praticamente, revelando a Teoria do Caos) e outras jurisdições que apresentam similaridades com a nossa. Aquele questionamento efetuado, com base em um sistema tributário equilibrado, provavelmente, proveniente de um país desenvolvido, fez com que o bater das asas da IFRIC 23 em um país resultasse em um tornado tributário e caótico da ICPC 22 no Brasil, um país emergente com um sistema tributário desequilibrado diante de tantas controvérsias que existem na interpretação normativa e na pluralidade de fundamentações provenientes dos seus respectivos tribunais julgadores.

A propósito, o efeito borboleta pode ser atestado pelo baixo nível de resultados de artigos publicados internacionalmente. Só no Brasil, foram publicados mais cinco artigos, no período de cinco anos, desde a vigência da IFRIC 23, em 2017, evidenciando a preocupação com a interpretação de um tema referente ao CPC 32⁵⁵.

O cerne da discussão é o ato normativo da Receita Federal do Brasil trazer à tona a suposta certeza para que haja a tributação desse tratamento fiscal incerto sob a forma de provisão passível de ser ajustada mediante adição no lucro real. Não se pode valer-se da sistemática dos ajustes temporais do lucro real, ao exigir a adição (tributação) neste primeiro momento e, caso a incerteza não se concretize, que haja um ajuste futuro de reversão mediante a exclusão. Volta-se ao racional de que a certeza ao Direito Tributário afasta a existência de tributação da renda em potencial, uma vez que não se tem a nítida segurança de aquele resultado irá ocorrer ou não.

É o efeito jurídico da ICPC 22, concebido pelo Fisco federal, que causa a distorção que provoca um deslocamento da tributação para um momento irreal à

53. NERRÉ, Birger. Tax culture: A basic concept for tax politics. **Economic Analysis and Policy**, v. 38, n. 1, p. 156, 2008.

54. Edward Lorenz desenvolveu modelos computacionais de padrões de tempo; em um deles, houve uma descoberta de que pequenas mudanças não causavam tantos efeitos num intervalo muito curto. Contudo, à medida que o intervalo fosse maior, a pequena mudança causava um efeito que mudava totalmente o padrão anterior. Esta descoberta foi denominada "efeito borboleta" (cf. LORENZ, Edward. The butterfly effect. **World Scientific Series on Nonlinear Science Series A**, v. 39, p. 91-94, 2000).

55. Esta constatação pode ser verificada mediante pesquisa no Google Scholar, bem como na base de dados Scopus, uma das maiores bases literárias do mundo acerca de artigos e trabalhos científicos.

aquisição da renda percebida pelo contribuinte⁵⁶. E esta incerteza não pode representar uma disponibilidade ou um acréscimo patrimonial no momento do reconhecimento da incerteza tributária, não encontrando respaldo no art. 43 do CTN⁵⁷.

A interpretação emanada no ADE 9/2020 representa o repúdio diante da realização da renda, já que nesse tratamento fiscal incerto paira um eventual ganho em que existe a possibilidade de reversão futura em decorrência de inexistência de prévia manifestação das partes, considerando que o reconhecimento dessa posição depende de um julgamento futuro, por quem quer que seja a autoridade a julgá-la, não é capaz de denominá-la como jurídica⁵⁸.

Desta maneira, assim como evidenciado anteriormente, a ADE 9/2020 vai de encontro ao princípio da realização da renda, que impõe ao contribuinte e ao Fisco uma certeza de que aquela renda será efetivamente concretizada⁵⁹, conformando segurança jurídica, a fim de que não se tribute determinado fato jurídico, mediante presunção não autorizada em lei⁶⁰.

4 ANÁLISE DA EVIDENCIAÇÃO DA ICPC 22 NAS NOTAS EXPLICATIVAS DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

Em 2019, ao avaliar os efeitos da ICPC 22 cuja vigência à época era de apenas seis meses, Alexandre Evaristo Pinto, Ernesto Rubens Gelbcke e Rafael Fugimoto⁶¹ tinham o objetivo de verificar o comportamento das empresas estabelecidas no maior nível de governança corporativa, o "Novo Mercado", mediante a verificação qualitativa das informações dispostas em notas explicativas. O resultado encontrado foi que muitas empresas mencionaram que não existiram impactos significativos, relevantes ou materiais decorrentes da adoção da ICPC 22 (ou IFRIC 23).

56. FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda**: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 81.

57. "Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior."

58. FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda**: uma proposta de diálogo com a contabilidade. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 90.

59. ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 242.

60. ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 245.

61. PINTO, Alexandre Evaristo; GELBCKE, Ernesto Rubens; FUGIMOTO, Rafael Pascoto. As repercussões tributárias relacionadas aos tributos sobre o lucro: a incerteza jurídica da ICPC 22. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 43-68, jul./dez. 2019.

Considerando que o período analisado pelos referidos restringiu-se às demonstrações financeiras emitidas entre 1º de janeiro e 30 de setembro de 2019, este artigo visa a aumentar o campo amostral e verificar como a ICPC 22 foi aplicada ao longo dos últimos anos.

Por conseguinte, a metodologia de pesquisa analisará as notas explicativas das empresas de capital aberta listadas na B3, sendo esta a população da nossa análise. Em 2019, o artigo de Alexandre Evaristo Pinto, Ernesto Rubens Gelbcke e Rafael Fugimoto⁶² se limitou a analisar as empresas que estavam no segmento de listagem do "Novo Mercado", pois este é o segmento em que há maiores mecanismos de governança corporativa, que incluem melhores regras e práticas de proteção aos acionistas minoritários e maior transparências de informações aos *stakeholders*⁶³.

Em vista deste critério, serão avaliadas apenas as empresas listadas na B3 e que estejam no segmento do "Novo Mercado", de forma que haveria uma continuidade entre o estudo elaborado por Alexandre Evaristo Pinto, Ernesto Rubens Gelbcke e Rafael Pascoto Fugimoto⁶⁴ e este. Por isso, não foram selecionadas as empresas listadas em outros níveis de governança corporativa determinados pela B3 (Bovespa Mais, Bovespa Mais Nível 2 e Nível 1, Nível 2). Acredita-se que empresas listadas em Novo Mercado teriam uma preocupação maior em divulgar dados concernentes à ICPC 22, uma vez que quanto maior o nível diferenciado de governança corporativa haverá decisões de *disclosure* mais fortemente relacionadas com a redução de assimetria de informações⁶⁵.

Diante de um período razoavelmente longo de informações que devem ser analisadas (três anos), os dados foram coletados a partir da base Economática[®]. Pelo fato de artigos jurídicos não utilizarem dados de plataformas de terceiros, vale destacar que a Economática[®] é uma ferramenta que captura dados de investimentos sobre mercados de capitais das principais economias da América Latina e dos EUA, incluindo todas as informações que são divulgadas pelas empresas que

62. PINTO, Alexandre Evaristo; GELBCKE, Ernesto Rubens; FUGIMOTO, Rafael Pascoto. As repercussões tributárias relacionadas aos tributos sobre o lucro: a incerteza jurídica da ICPC 22. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 43-68, jul./dez. 2019.

63. SROUR, Gabriel. Práticas diferenciadas de governança corporativa: um estudo sobre a conduta e a *performance* das firmas brasileiras. **Revista Brasileira de Economia**, v. 59, p. 636, 2005.

64. PINTO, Alexandre Evaristo; GELBCKE, Ernesto Rubens; FUGIMOTO, Rafael Pascoto. As repercussões tributárias relacionadas aos tributos sobre o lucro: a incerteza jurídica da ICPC 22. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 43-68, jul./dez. 2019.

65. BEIRUTH, Aziz Xavier; BRUGNI, Talles Vianna; FÁVERO, Luiz Paulo; GOES, Antonio Oscar Santos. Níveis diferenciados de governança corporativa e *disclosure timeliness*: um estudo exploratório no mercado brasileiro. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 4, n. 1, p. 82, 2014.

estão listadas na B3. Além disto, a base de dados da Economatica[®] é a principal ferramenta de captura de dados para estudos empíricos em Contabilidade⁶⁶.

A partir do acesso, a base foi configurada para abranger apenas empresas listadas em bolsa no "Brasil", foi selecionado o período de outubro de 2019 a dezembro de 2022, e, finalmente, somente as empresas niveladas a "Novo Mercado". Este procedimento resultou em 202 empresas, com 789 observações (notas explicativas disponibilizadas). Desde o estudo feito por Alexandre Evaristo Pinto, Ernesto Rubens Gelbcke e Rafael Pascoto Fugimoto, elaborado em 2019⁶⁷, constata-se que houve um crescimento, em 70%, de empresas listadas no Novo Mercado. Além disso, duas empresas que estavam no segmento do Novo Mercado ao tempo do artigo de Alexandre Evaristo Pinto, Ernesto Rubens Gelbcke e Rafael Pascoto Fugimoto já não se encontram mais indexadas ao "Novo Mercado" desde o ano de 2021.

Destaque-se que as informações analisadas nas notas explicativas são relacionadas às divulgações efetuadas até o quarto trimestre de 2022, com data final de 30 de setembro daquele ano.

O critério para análise qualitativa das notas explicativas foi a seleção das seguintes palavras-chaves: "ICPC 22", "IFRIC 23" e "incerteza". Os resultados encontrados estão abaixo dispostos por anos:

Efeitos da ICPC 22 em notas explicativas								
Observação	2019	%	2020	%	2021	%	2022	%
Sem efeito	141	70%	48	24%	28	14%	20	10%
Com efeito	8	4%	8	4%	33	16%	30	15%
Sem mencao	39	19%	144	71%	140	69%	150	74%
N/A	14	7%	2	1%	1	0%	2	1%
Total	202	100%	202	100%	202	100%	202	100%
Legenda	Descrição							
Sem efeito	Houve a menção à ICPC 22, mas sem o reconhecimento de qualquer tratamento.							
Com efeito	Houve a menção à ICPC 22, com o reconhecimento do tratamento da incerteza.							
Sem mencao	Não houve qualquer menção à ICPC22, IFRIC 23 ou incerteza fiscal/tributária.							
N/A	Não houve DF naquele ano.							

No quarto trimestre de 2019, 141 empresas evidenciaram a ICPC 22 em notas explicativas, porém mencionaram a inexistência de impactos significativos, relevantes ou materiais, decorrentes da ICPC 22 (ou IFRIC 23). Isto representa 70% das empresas do "Novo Mercado", o que confirma os achados de trabalhos anteriores.

66. AVELAR, Ewerton Alex; SANTOS, Thiago Sousa; RIBEIRO, Livia Maria de Pádua; OLIVEIRA; Clé-dison Carlos de. Pesquisa em contabilidade: uma análise dos estudos empíricos publicados em periódicos nacionais entre 2000 e 2009. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 10, 2012.

67. PINTO, Alexandre Evaristo; GELBCKE, Ernesto Rubens; FUGIMOTO, Rafael Pascoto. As repercussões tributárias relacionadas aos tributos sobre o lucro: a incerteza jurídica da ICPC 22. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 43-68, jul./dez. 2019.

Em comparação com o estudo de 2019 de Alexandre Evaristo Pinto, Ernesto Rubens Gelbcke e Rafael Pascoto Fugimoto⁶⁸, havia sido encontrada apenas uma empresa que tinha mencionado que a autoridade fiscal não aceitaria o tratamento fiscal incerto e, por isso, houve um ajuste no patrimônio líquido. Dessa vez, no quarto trimestre de 2019, mais duas empresas sinalizaram que o tratamento fiscal incerto não seria aceito pelas autoridades fiscais e houve o reconhecimento no resultado e no patrimônio líquido. As matérias relacionadas à não aceitação do tratamento fiscal incerto foram: adicional da alíquota da CSLL sobre instituições financeiras, dedutibilidade de PLR de valores pagos aos administradores e alocações de ágio nas aquisições de controladas.

Ademais, cinco empresas reportaram que matérias discutidas em âmbitos administrativo e/ou judicial seriam aceitas pelas autoridades fiscais e, portanto, não haveria qualquer ajuste a ser adotado para com a ICPC 22. Destaca-se que duas empresas reconheceram que a discussão do ágio, provavelmente, seria aceita pela autoridade fiscal, sem discriminar quem ela seria.

No ano de 2020, oito empresas divulgaram posições tributárias incertas nas notas explicativas. Verifica-se que uma empresa indicou que as autoridades fiscais (sem designar quais elas seriam) não concordariam com a possibilidade de exclusão da CSLL em sua própria base de cálculo, bem como do IRPJ. Contudo, apesar de ter sido mencionada incerteza, esse tema já havido sido julgado pelo Supremo Tribunal Federal, em 09 de maio de 2013, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 582.525, que reconheceu a constitucionalidade. Dentre estas oito empresas, quatro divulgaram que matérias relacionadas à dedutibilidade do ágio seriam aceitas pelas autoridades fiscais, embora a jurisprudência do CARF a respeito dessa matéria tenha sido desfavorável aos contribuintes, o que indicaria uma necessidade de discussão perante o Poder Judiciário⁶⁹.

Ainda, houve menção a temas controversos existentes na jurisprudência do CARF, além da discussão sobre o ágio, a respeito de tributação de lucros no exterior e cálculos relacionados a preços de transferência.

Diga-se, como nota, que uma empresa divulgou que havia uma posição tributária incerta, sem indicar com precisão se haveria um efeito tributário em relação a isto, que é plenamente atual em relação ao recente julgamento dos Temas 881 e 885, relativos aos limites da coisa julgada em matéria tributária. Isso

68. PINTO, Alexandre Evaristo; GELBCKE, Ernesto Rubens; FUGIMOTO, Rafael Pascoto. As repercussões tributárias relacionadas aos tributos sobre o lucro: a incerteza jurídica da ICPC 22. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 43-68, jul./dez. 2019.

69. FRANHANI, Valdirene Lopes. Ágio interno antes e depois da Lei n. 12.973/14 e os desafios no judiciário. In: ROCHA, Sérgio André. **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A**: controvérsias após a Lei n. 12.973. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. V, p. 554.

porque a empresa relatou que o Superior Tribunal de Justiça havia concedido o direito de deduzir a CSLL do lucro tributável. Porém, a União ajuizou uma ação rescisória para reverter aquela decisão, de forma que um dos Tribunais Regionais Federais teria julgado procedente a ação rescisória fazendária.

A partir daí, a empresa passou a não deduzir a CSLL nas apurações do lucro tributável. Por conseguinte, ela recebeu um auto de infração com a cobrança do IRPJ relativo à dedução da CSLL dos respectivos exercícios para os quais havia decisão judicial definitiva que suportava o seu direito. O entendimento da empresa foi que a ação rescisória ajuizada pela União violava a segurança jurídica e a jurisprudência consolidada, que reconhecia o seu direito a deduzir a CSLL do lucro tributável.

Em linhas gerais, o ano de 2020 é marcado pelo fato de que 71% das empresas não mencionaram a ICPC 22 em suas notas explicativas.

Por sua vez, no ano de 2021, 33 empresas divulgaram informações relativas às posições tributárias incertas. Além de temas controvertidos na jurisprudência do CARF relacionados ao ágio, lucros no exterior e preços de transferência, houve a sinalização de três empresas a respeito da probabilidade de as autoridades fiscais aceitarem as posições tributárias incertas para discussões relativas às subvenções de ICMS e os efeitos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Infere-se que o aparecimento dessa matéria nas notas explicativas pode ter sido o resultado da edição da Lei Complementar n. 160/2017, que passou a reconhecer os incentivos fiscais do ICMS como subvenções de investimento, isso porque o Superior Tribunal de Justiça ainda não havia afastado o entendimento da Receita Federal do Brasil quanto à necessidade de comprovar que os incentivos fiscais de ICMS são subvenção para investimento, para fins de exclusão da base do IRPJ e CSLL, conforme o julgamento no Recurso Especial n. 1.968.755/PR, no ano de 2022.

Destaca-se que 18 empresas divulgaram que foram reconhecidos créditos tributários, o que afetou as contas de ativos e passivos fiscais diferidos, relacionados ao julgamento do Tema 962 (RE n. 1.063.187) pelo Supremo Tribunal Federal (STF), em 24 de setembro de 2021, que reconheceu a inconstitucionalidade da incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) sobre a taxa Selic (juros de mora e correção monetária) incorrida na repetição de indébitos tributários. Esse reconhecimento em notas explicativas foi decorrente da Circular 09/2021, de 29 de outubro de 2021, do Ibracon, a qual conferiu orientação aos auditores independentes sobre impactos da decisão do STF da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre a Selic na devolução de tributos pagos indevidamente.

No ano de 2022, 30 empresas divulgaram questões relacionadas aos tratamentos fiscais incertos, cujas informações, em sua ampla maioria, foram uma reprodução das divulgações do ano anterior.

Portanto, ao combinar os resultados alcançados anteriormente com os atuais, verifica-se que, ao longo dos anos de 2019 a 2022, a maioria das empresas listadas no Novo Mercado não divulgou informações relativas aos tratamentos fiscais incertos, o que suporta a conclusão de Seibert⁷⁰ a respeito de que a ICPC 22 ainda causa complexidade interpretativa e de aplicabilidade para as organizações, auditorias e advogados. Assim, isto reforça as conclusões tidas em 2019 no sentido de que a mensuração do tratamento fiscal incerto é bastante discutível no Brasil, dada a complexidade da legislação e a ausência de linearidade jurisprudencial nos âmbitos administrativo federal ou judicial.

5 CONCLUSÕES

Neste artigo, pretende-se verificar o nível de maturidade do mercado em relação à ICPC 22 por meio do levantamento das notas explicativas das empresas listadas no Novo Mercado no período do quarto trimestre de 2019 ao quarto trimestre de 2022.

Num primeiro olhar, a revisão bibliográfica acerca do tratamento fiscal incerto no Brasil é surpreendente em comparação à literatura internacional, porque desde 2019 busca-se compreender os reflexos tributários trazidos pelas definições contábeis de "incerteza" e "autoridade fiscal", ambas existentes na ICPC 22.

Nos artigos analisados, verifica-se que o denominador comum resulta na dificuldade que as companhias, os preparadores das demonstrações financeiros e os advogados têm enfrentado em relação a projetar o tratamento fiscal incerto, conferindo noções probabilísticas de ocorrência, diante de uma jurisprudência brasileira que oscila demasiadamente em matéria fiscal.

Não só a jurisprudência tem oscilado, como também o legislador, em função das idas e vindas do voto de qualidade no CARF, sendo um componente de atribuição de maior incerteza aos contribuintes em seus processos decisórios. No único trabalho internacional de relevância encontrado, foi constatado que o cenário brasileiro não é muito diferente do alemão, tendo em vista que poucas empresas têm divulgado posições tributárias incertas. Por outro lado, para aquelas que as divulgam, existe um impacto significativo na mensuração de ativos e passivos fiscais diferidos.

70. SEIBERT, Carolin. **Differences between FIN 48 and IFRIC 23: a critical analysis**. Wiesbaden: Springer Gabler, 2022. [livro eletrônico, posição 1.087].

Contudo, não se esperava que as autoridades tributárias federais, por meio do Ato Declaratório Executivo n. 9/2020, reconhecessem que a provisão do tratamento fiscal incerto tivesse reflexos na apuração do IRPJ e da CSLL.

Pelo princípio da realização da renda não é possível que este diagnóstico tenha atribuição de certeza para fins de definitividade do fato gerador, porquanto quer se tributar uma situação que possui limites definitivos de sua ocorrência. Embora a ICPC 22 traga definições do tratamento fiscal incerto e a forma de sua mensuração, quando ela adentra ao plano jurídico, por meio do ato normativo, há a tributação da incerteza que alcança eventos econômicos incompletos ou incertos, estando em desconformidade com a própria realização da renda, e com o postulado da segurança jurídica.

Verifica-se que, no período do quarto trimestre de 2019 ao quarto trimestre de 2022, a maioria das empresas brasileiras listadas na B3 e pertencentes ao nível do Novo Mercado não teve reportes relacionados à incerteza tributária. Contudo, aquelas que divulgaram, ao longo dos anos começaram a divulgar posições incertas em relação a temas controvertidos, principalmente na jurisprudência do CARF, como: ágio, tributação de lucros no exterior, preços de transferência e subvenções de investimento.

Existe um longo caminho a ser percorrido no cenário brasileiro, já que, nos últimos anos, aguarda-se a demarcação da reforma tributária sobre a renda nos termos da Emenda Constitucional n. 132/2023, bem como a jurisprudência do CARF, do STJ e do STF têm se mostrado não lineares em relação a alguns temas – *vide* o julgamento dos Temas 881 e 885, que definiram os limites da coisa julgada em matéria tributária, e causaram apreensões nas empresas, a ponto de algumas divulgarem fatos relevantes aos usuários externos.

Ao se debruçar, à primeira vista, sobre a ICPC 22, já se tinha um receio (uma incerteza) pertinente aos efeitos tributários que ela poderia causar no sistema. O que não se imaginava era que a interpretação dada pelo IFRS, e que se consubstanciou na IFRIC 23, quando fora traduzida ao português, originando a ICPC 22, mostrasse um efeito borboleta devastador, mormente ao posicionamento fiscal de tributar a incerteza, por meio do ADE n. 9/2020, no Brasil, sendo mais um componente da realidade complexa do direito tributário que se mostra num caos tributário (*Steuerchaos*)⁷¹. O indicativo era de que a ICPC 22 teria reflexos apenas na constituição de ativos e passivos fiscais diferidos, embora as suas definições contábeis contivessem um grau determinado de aplicação. A tributação

71. TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. **Direito tributário**. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editora, 2008. v. 1, p. 72.

da incerteza tributária parece ser um evento apenas brasileiro, já que não se tem notícia na literatura a respeito de uma norma similar à ADE n. 9/2020.

Mais uma vez, deve-se aguardar o que virá pela frente, mesmo que não se tenha calculabilidade do porvir em matéria tributária, tentando estudar o passado para prever o futuro; entretanto, ainda assim, a tributação de fatos ou eventos incertos, desprovidos de certeza e definitividade quanto à sua ocorrência, não podem estar presentes no cotidiano dos contribuintes, sob pena de haver violação ao princípio da realização da renda e da segurança jurídica.

6 REFERÊNCIAS

ABRANTES, Emmanuel Garcia. **A realização da renda da pessoa jurídica**: novas impressões sobre o conceito de aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda. São Paulo: IBDT, 2021.

AGUIAR, Luciana Ibiapina Lira. Incertezas sobre tratamento de tributos sobre o lucro. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 169-190, jan./jul. 2019.

AMENDOLA, Antonio Carlos de A.; SILVEIRA, Rodrigo Maito da; CAMPOS, Mateus Tiagor. Implicações para IRPJ e CSLL de ajustes decorrentes da ICPC 22 – possíveis alternativas. *In*: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2022. v. 3, p. 57-68.

ANDERS, Pedro R. ICPC 22: desafios da contabilização de incertezas de tributos sobre a renda – uma visão prática. *In*: CHARNESKI, Heron; FAJERSZTAJN, Bruno; PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da (coord.). **Normas internacionais de contabilidade e tributação**. São Paulo: IBDT/Fipecafi, 2023.

ANDRADE, Leonardo Aguirra de. **Acordo de planejamento tributário**: a rejeição ao regime de "mandatory disclosure" recomendado pela Ação 12 do BEPS e a busca pelo aprimoramento da relação entre fisco e contribuinte. São Paulo: Quartier Latin, 2020.

AVELAR, Ewerton Alex; SANTOS, Thiago Sousa; RIBEIRO, Livia Maria de Pádua; OLVEIRA; Clédison Carlos de. Pesquisa em contabilidade: uma análise dos estudos empíricos publicados em periódicos nacionais entre 2000 e 2009. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 3, p. 6-23, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da indeterminação do direito**: entre a indeterminação aparente e a determinação latente. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2022.

BEIRUTH, Aziz Xavier; BRUGNI, Talles Vianna; FÁVERO, Luiz Paulo; GOES, Antonio Oscar Santos. Níveis diferenciados de governança corporativa e *disclosure timeliness*: um estudo exploratório no mercado brasileiro. **Revista de Gestão, Finanças e Contabilidade**, v. 4, n. 1, p. 77-89, 2014.

BIFANO, Elidie Palma. A importância do *compliance* tributário na administração dos negócios. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva

(coord.). **Compliance no direito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. (Coleção *Compliance*, v. 7).

BIFANO, Elidie Palma. Renda realizada e IFRS. *In*: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). **Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira**, São Paulo: IBDT, 2019.

BOULOGNE, Frederik. Group taxation within the European Union: did papillon and art. 24 (5) of the OECD Model Tax Convention create a butterfly effect? **European Taxation**, v. 51, n. 5, 2011.

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

CARVALHO, Nelson. Essência x forma na contabilidade. *In*: MOSQUERA, Ricardo Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis** (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

CHARNESKI, Heron; MURCIA, Fernando Dal-Ri. Incertezas tributárias: paradoxos do provisionamento e as repercussões da ICPC 22. *In*: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2020. v. 1, p. 181-198.

FLORES, Eduardo da Silva; CARVALHO, Nelson; BRAUNBECK, Guillermo Oscar. Escolhas contábeis: delimitações funcionais para relação jurídico-contábil. *In*: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. **Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade**. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

FRANHANI, Valdirene Lopes. Ágio interno antes e depois da Lei n. 12.973/14 e os desafios no judiciário. *In*: ROCHA, Sérgio André. **Direito tributário, societário e a reforma da Lei das S/A: controvérsias após a Lei n. 12.973**. São Paulo: Quartier Latin, 2018. v. V.

HOEPPERS, Alexandre; MOINO, Débora Borbon; GONZALES, Alexandre; SANTOS, Fernando de Almeida. Efeito tributário da adoção do ICPC 22 (IFRIC 23) nas empresas brasileiras emissoras de ADR. **Contabilidad y Negocios**, v. 15, n. 29, p. 6-18, 2020.

LORENZ, Edward. The butterfly effect. **World Scientific Series on Nonlinear Science Series A**, v. 39, p. 91-94, 2000.

MARTINS, Eliseu. Relação entre lucro contábil e apuração do IRPJ – algumas visões. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **100 anos do imposto sobre a renda no Brasil**. São Paulo: MP Editora, 2022.

MOORE, Fiona; NGUYEN, Victor. Corporate tax and the erosion of privacy. **Taxation in Australia**, v. 55, n. 8, p. 406-411, 2021.

NERRÉ, Birger. Tax culture: A basic concept for tax politics. **Economic Analysis and Policy**, v. 38, n. 1, p. 153-167, 2008.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1.

ORSOLON, Carlos Eduardo Marino; SILVA, Rômulo Cristiano Coutinho da. A ICPC 22 e as incertezas tributárias: parâmetros para a evidenciação e limites à tributação do tra-

tamento tributário incerto. *In*: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2, p. 91-104.

PINTO, Alexandre Evaristo; GELBCKE, Ernesto Rubens; FUGIMOTO, Rafael Pascoto. As repercussões tributárias relacionadas aos tributos sobre o lucro: a incerteza jurídica da ICPC 22. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 43-68, jul./dez. 2019.

PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MARION, José Carlos; IUDÍCIBUS, Sérgio de. A nova estrutura conceitual: do conservadorismo à prudência. *In*: PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. São Paulo: Atlas, 2020. v. 1.

POLIZELLI, Victor Borges. 200 anos do princípio da realização da renda: passado, presente e futuro. *In*: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; PINTO, Alexandre Evaristo (coord.). **100 anos do imposto sobre a renda no Brasil**. São Paulo: MP Editora, 2022.

POLIZELLI, Victor Borges. **O princípio da realização da renda**: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 266. (Série Doutrina Tributária, v. VII).

RIBEIRO, Rodrigo Bernardes. **Uma análise sobre as dificuldades de avaliar incertezas e riscos jurídico-tributários e seus impactos contábeis e práticos**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas, São Paulo, 2016.

ROCHA, Sergio André. Neutralidade fiscal do padrão IFRS pós Lei n. 12.973/2014. *In*: ROCHA, Sergio André (coord.). **Contabilidade, IFRS e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2022.

SCHAUER, Paul C.; BAJOR, Lawrence. The impact detection risk has on tax compliance: an alternative view. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, v. 11, n. 2, p. 15-33, 2007.

SCHOUERI, Luis Eduardo; GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. *Compliance* tributário como política pública: a função protetiva do lançamento e a culpabilidade no sistema de multas. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva (coord.). **Compliance no direito tributário**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. (Coleção *Compliance*, v. 7).

SEIBERT, Carolin. **Differences between FIN 48 and IFRIC 23**: a critical analysis. Wiesbaden: Springer Gabler, 2022. [livro eletrônico].

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. A realização da renda à luz do Código Tributário Nacional. *In*: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). **Direito tributário**: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.

SROUR, Gabriel. Práticas diferenciadas de governança corporativa: um estudo sobre a conduta e a *performance* das firmas brasileiras. **Revista Brasileira de Economia**, v. 59, p. 635-674, 2005.

TAING, Heang Boong; CHANG, Yongjin. Determinants of tax compliance intention: Focus on the theory of planned behavior. **International Journal of Public Administration**, v. 44, n. 1, p. 62-73, 2021.

TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. **Direito tributário**. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editora, 2008. v. 1.

TRICARICO, Andreia Vergineli; FURTADO, Priscyla de Moura Lopes; MARQUES, José Augusto Veiga da Costa; COSTA, Thiago de Abreu. Conservadorismo condicional: análise das empresas do novo mercado da B3, em face da adoção da interpretação técnica ICPC 22 – incerteza sobre tratamento de tributos sobre o lucro. **Revista de Gestão e Secretariado**, [S. l.], v. 14, n. 10, p. 16.667–16.691, 2023.

WATRIN, Christoph; BURGGRAEF, Stephan; WEISS, Falko. Auditor-provided tax services and accounting for tax uncertainty. **The International Journal of Accounting**, v. 54, n. 3, p. 1950011-1-1950011-52, 2019.

YAMAMOTO, Marina Mitiyo; SALOTTI, Bruno Meirelles. **Informação contábil**: estudos sobre a sua divulgação no mercado de capitais. São Paulo: Atlas, 2006.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

