

Ref.: Circular 04/20 – DN

Orientação sobre o impacto do *IFRIC 23* Incerteza sobre Tratamentos de Tributos sobre o Lucro para os trabalhos de auditoria

Prezados Associados,

1. Esta Circular tem por objetivo esclarecer quanto ao impacto da Interpretação *IFRIC 23* (ICPC 22) Incerteza sobre Tratamentos de Tributos sobre o Lucro para os trabalhos de auditoria realizados sobre demonstrações financeiras elaboradas de acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil e também de acordo com as normas do *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Contexto

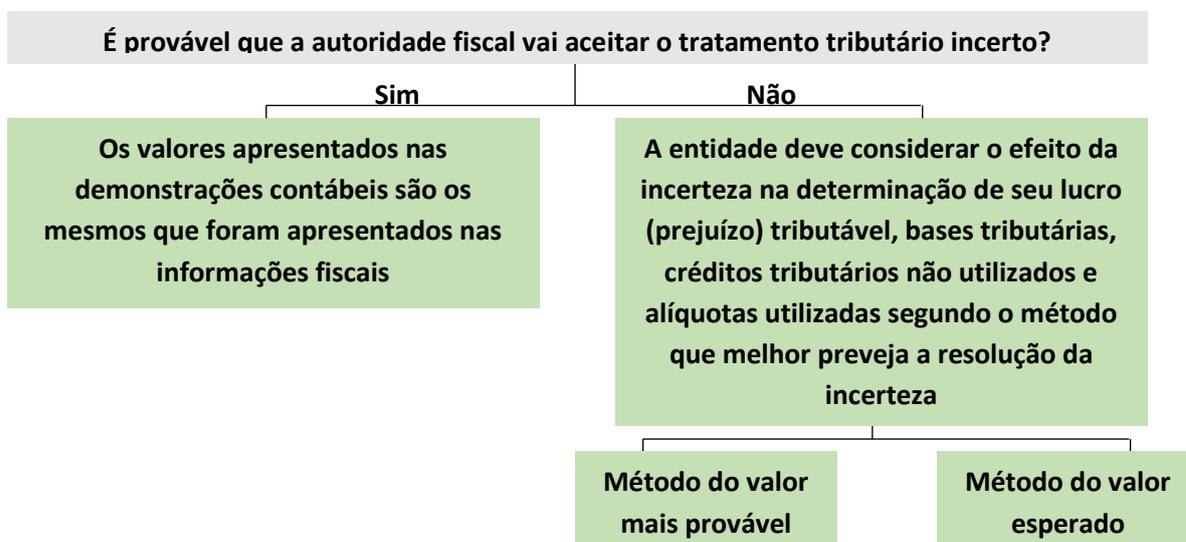
2. Em junho de 2017, o *International Accounting Standards Board* (IASB) emitiu a Interpretação *IFRIC 23 Uncertainty over Income Tax Treatments* (Incerteza sobre Tratamentos de Tributos sobre o Lucro), documento desenvolvido pelo IFRS Interpretation Committee. A “Interpretação”, equivalente à ICPC 22 no Brasil, esclarece a aplicação dos requerimentos de reconhecimento e mensuração contidos no *IAS 12 Income Taxes* (correlato ao CPC 32 Tributos sobre o Lucro), quando existe incerteza sobre tratamentos de tributos sobre o lucro.
3. Essa Interpretação trata: (i) se as entidades devem considerar seus tratamentos fiscais incertos separadamente ou de forma combinada, (ii) quais premissas são utilizadas pela entidade para avaliar se um tratamento fiscal será aceito pelas autoridades fiscais, (iii) como a entidade determina seu lucro (prejuízo) tributável, bases fiscal, créditos tributários não utilizados e alíquotas de tributos, e (iv) como uma entidade considera o impacto de mudanças nos fatos e circunstâncias.
4. Exemplos de incertezas sobre tratamento de tributos sobre o lucro incluem, mas não se restringem a: (a) deduções feitas em declarações fiscais que podem ser desaprovadas pelas autoridades fiscais; (b) transações estruturadas para utilizar prejuízos fiscais existentes que, de outra forma, poderiam não ser utilizados; (c) transações que possam afetar o status de um item não tributável ou isento de tributos de uma entidade; e, (d) uma disputa não resolvida entre a entidade e a autoridade tributária relevante sobre o valor do imposto devido. Ao se deparar com essas incertezas, a entidade deve avaliar se é provável, ou não, que a autoridade fiscal aceitará o tratamento por ela dispensado.
5. Para o Brasil, é importante ressaltar que as incertezas tributárias não se limitam ao imposto de renda e contribuição social. Entretanto, como a *ICPC 22* é uma Interpretação que esclarece requerimentos do *IAS 12/CPC 32*, cabe reforçar que somente incertezas referentes à esses tributos estão no escopo dessa Interpretação e, portanto, as demais incertezas (relacionadas à tributos como PIS/COFINS, ICMS, ISS e outros) devem continuar sendo avaliadas com base no *IAS 37/CPC 25* Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, a não ser que sejam tratadas de maneira específica em outra norma (como por exemplo, contribuições à seguridade social na *IAS 19/ CPC 33*).
6. A Interpretação entrou em vigor para exercícios sociais que se iniciaram em ou após 1º de janeiro de 2019 e permitiu o método de transição retrospectivo seguindo o *IAS 8/CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro* (desde que seja

Diretoria Nacional
Ibracon – Instituto dos Auditores
Independentes do Brasil
Tel/Fax: (11) 3372-1223
www.ibracon.com.br
Rua Maestro Cardim, 1170 - 9º andar
01323-001 - São Paulo/SP

possível fazê-lo sem a utilização de fatos e conhecimentos posteriores, ou *hindsight*) ou retrospectivo com o efeito cumulativo da aplicação inicial registrado como um ajuste dentro do patrimônio líquido na data de aplicação inicial (nesse caso as informações comparativas não são reapresentadas).

Avaliação das Incertezas

- De acordo com a Interpretação, a entidade deve determinar se as incertezas existentes no imposto de renda e contribuição social devem ser tratadas separadamente ou se podem ser combinadas com outras incertezas existentes. O método adotado deve ser aquele que melhor preveja a resolução de uma incerteza. O auditor deve se atentar à existência de incertezas nos tratamentos fiscais das entidades auditadas e avaliar se o tratamento dado pela entidade está alinhado para uma ou mais incertezas.
- Adicionalmente, e como um dos principais esclarecimentos trazidos pela Interpretação, o auditor deve discutir com a entidade ou advogado da causa indicando que em sua avaliação deverá considerar a presunção de que as autoridades fiscais vão examinar os montantes aos quais têm direito e que estas terão pleno conhecimento de todas as informações relevantes na avaliação do tratamento tributário adotado por tal entidade.
- O diagrama abaixo ilustra como o auditor deve discutir com a entidade ou advogado, sua tarefa de determinar a probabilidade de a autoridade fiscal aceitar o tratamento tributário incerto.



- Embora a IFRIC 23 seja uma interpretação do CPC 32/IAS 12, os auditores devem observar que, em geral, espera-se que entidades usem o conceito de probabilidade apresentado no IAS 37/CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes que diz que “(...) uma saída de recursos ou outro evento é considerado como provável se o evento for mais provável que sim do que não de ocorrer, isto é, se a probabilidade de que o evento ocorrerá for maior do que a probabilidade de isso não acontecer”.

11. Consideração especial deve ser dada também a situações em que a resolução de uma posição tributária incerta pode envolver um ativo. Por exemplo, em situações em que ocorre o pagamento de um tributo, e que a entidade avalia subsequentemente que era uma posição tributária incerta e, nesse caso, pleiteia a restituição ou compensação do valor pago. Os auditores devem atentar para os conceitos de probabilidade da própria ICPC 22 quando o ativo for relacionado exclusivamente aos tributos sobre o lucro, entendendo esse referendado também pelo *IFRIC Update, July 2014, Agenda Decision, "IAS 12 Income Taxes—recognition of current income tax on uncertain tax position"*.
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. Há situações em que as entidades podem ter a intenção de liquidar o tributo em uma instância inferior (por exemplo, em uma esfera administrativa), em vez de levá-la a um nível mais alto, considerando os custos e esforços envolvidos na defesa da reivindicação tributária. Nesses casos, a entidade precisa determinar qual autoridade tributária é relevante para sua avaliação de se é provável que um tratamento tributário seja aceito. Ao se determinar a autoridade tributária relevante para esta avaliação, a entidade deve considerar a intenção da administração de liquidar o tributo. Essa abordagem refletiria melhor a maneira esperada de resolver a incerteza tributária. Cabe aos auditores avaliar o processo de estimativa feita pela entidade.
13. Adicionalmente, o auditor deve lembrar que a Interpretação também exige que as entidades reavaliem os julgamentos e as estimativas aplicadas se houver mudança nos fatos e circunstâncias, por exemplo quando houver jurisprudência relevante de alguma corte sobre o tratamento de uma incerteza fiscal. O efeito de possíveis mudanças deve ser tratado em linha com os requerimentos do CPC 23 – Políticas Contábeis, Mudança de Estimativa e Retificação de Erro e, caso a mudança ocorra no período posterior à data de reporte, seguir os requerimentos do CPC 24 – Evento Subsequente.
14. Conforme decisão de agenda do *IFRS Interpretation Committee* de setembro de 2019, as entidades devem atentar a apresentação de ativos e passivos relacionados a esses tratamentos fiscais incertos no balanço patrimonial. Como as posições de imposto de renda incerto atendem a definição de imposto de renda na IAS 12/ CPC 32, as entidades devem apresentar eventuais passivos e ativos fiscais incertos como parte dos ativos e passivos de tributos sobre lucro correntes e diferidos ao aplicar a IAS 1/ CPC 26, ao invés de apresentar no conjunto com as demais provisões em geral, nas demonstrações financeiras. Cabe aos auditores discutir com a administração e observar se foi seguida a correta classificação na apresentação das demonstrações financeiras (tanto no balanço quanto na demonstração do resultado).
15. Como procedimentos sugeridos para auditoria das posições fiscais incertas oriundas da ICPC 22, o Ibracon sugere que os auditores solicitem uma lista exaustiva de posições fiscais incertas às entidades auditadas. Esta lista, e correspondente avaliação deve conter não somente as causas judicializadas, mas também todas as posições que podem gerar questionamentos por parte das autoridades fiscais, tais como tratamentos fiscais que

demandaram consultas a consultores fiscais, além dos próprios assuntos que foram objeto de questionamentos e/ou autuações por parte das autoridades. Nesse contexto, o auditor aplica os procedimentos das normas NBC TA 505 – Confirmações externas, NBC TA 540 – Auditoria de estimativas contábeis e divulgações relacionadas e, conforme aplicável, a NBC TA 620 – Utilização do trabalho de especialistas, quando houver envolvimento de especialistas internos ou contratados pelo auditor para auxiliar em seu trabalho.

16. Os auditores devem se atentar para entidades que já adotam o padrão contábil norte-americano (USGAAP) e conseqüentemente, a Interpretação FASB 48 (FIN 48 ou codificação ASC 740-10). Embora o FIN 48 e o IFRIC 23 possuam vários pontos convergentes, existem algumas diferenças entre as interpretações, principalmente no que se refere aos critérios de avaliação dos montantes a serem contabilizados.
17. Os auditores devem ficar atentos aos requerimentos da Interpretação que, apesar de não introduzirem novas divulgações, reforçam a necessidade de cumprir os requisitos de divulgação já existentes sobre os julgamentos realizados pela administração da entidade, premissas ou outras estimativas utilizadas para a composição do valor apresentado pela administração da entidade e o impacto potencial de incertezas que não estejam refletidas nas demonstrações contábeis.

São Paulo, 09 de abril de 2020.

Francisco A. M. Sant’Anna
Presidente da Diretoria Nacional

Valdir Renato Coscodai
Diretor Técnico