

Ref. Circular 09/21 – DN

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

Prezados Associados,

Em 24 de setembro de 2021, o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento de mérito do RE nº 1.063.187, fixou a tese do Tema nº 962 no sentido de ser “... *inconstitucional a incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário*”. Segundo a decisão, unânime no mérito e em sede de repercussão geral, a Selic constitui mera indenização (e.g. danos emergentes) pelo atraso no pagamento da dívida, e não representa acréscimo patrimonial que é o fato gerador para a tributação do IRPJ e da CSLL.

A decisão do STF reformou decisão pretérita do Superior Tribuna de Justiça (STJ) em sentido oposto, cujo entendimento era de que os juros de mora teriam natureza de indenização na modalidade de lucros cessantes e, portanto, representariam acréscimo patrimonial para fins de tributação do IRPJ e da CSLL. Referida decisão do STJ havia sido proferida em sede de repetitivo.

Até a data desta Circular, o acórdão do STF não havia sido publicado e, portanto, não é conhecido como a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) se manifestará quanto a esta decisão. Não obstante esse fato, em cumprimento ao art. 1.035, § 11º, do Código de Processo Civil, a súmula da decisão da repercussão geral foi publicada em 30 de setembro de 2021, no sentido de dar publicidade à sociedade do entendimento do STF sobre a matéria. Em casos similares, o histórico das decisões do STF tem sido no sentido de preservar o direito dos contribuintes que ingressaram com ação judicial própria até a data da conclusão do julgamento de mérito, com modulação de efeitos após a data da decisão de mérito.

Orientações aos auditores

O Ibracon apresenta abaixo orientações gerais a serem observadas pelos auditores independentes. As orientações a seguir devem ser adaptadas considerando as características, fatos e circunstâncias específicas de cada entidade. O auditor deve considerar também a necessidade de envolver especialistas tributários e jurídicos para desenvolver suas conclusões.

Análise sobre normas e interpretações aplicáveis

i. Seleção de políticas contábeis

O pronunciamento que orienta sobre a seleção de políticas contábeis é o CPC 23/ IAS 8 – Políticas Contábeis, Mudanças de Estimativa e Retificação de Erro. O CPC 23 requer que a seleção e aplicação de políticas contábeis sigam a hierarquia determinada na própria norma, iniciando-se do mais alto elemento desta hierarquia descrito no item 7 (**grifos nossos**):

Seleção e aplicação de políticas contábeis

7. Quando Pronunciamento, Interpretação ou Orientação se aplicar especificamente a uma transação, a outro evento ou circunstância, a política ou políticas contábeis aplicadas a esse item

devem ser determinadas pela aplicação do Pronunciamento, Interpretação ou Orientação, e considerando quaisquer guias de implementação relevantes emitidos pelo CPC no tocante ao Pronunciamento, Interpretação ou Orientação em questão.

ii. CPC 25/ IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes

Situações que envolvem processos judiciais ou decisões em tribunais, normalmente requerem a observação dos requerimentos do CPC 25/ IAS 37 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes. Entretanto, este caso específico se refere à tributos sobre o lucro (IRPJ e CSLL), mesmo que o tratamento fiscal adotado esteja sendo discutido judicialmente. Neste caso, o item 5(b) do CPC 25/ IAS 37 determina o seguinte sobre o alcance da norma (**grifos nossos**):

5. Quando outro pronunciamento tratar de um tipo específico de provisão ou de passivo ou ativo contingente, a entidade deve aplicar esse pronunciamento em vez do presente pronunciamento. Por exemplo, certos tipos de provisões são tratados nos pronunciamentos relativos a:
(a) (...)
(b) tributos sobre o lucro (ver o Pronunciamento Técnico CPC 32 – Tributos sobre o Lucro);
(...)

iii. CPC 32/ IAS 12 – Tributos Sobre o Lucro

Seguindo a determinação prevista no CPC 25 item 5(b) de que aquela norma não se aplica ao tratamento contábil de impostos sobre o lucro, observamos a seguinte prescrição no CPC 32 item 2, que confirma sua aplicação sobre IRPJ e CSLL (**grifos nossos**):

2. Para fins deste Pronunciamento, a expressão tributo sobre o lucro inclui todos os impostos e contribuições nacionais e estrangeiros incidentes sobre lucros tributáveis. O termo tributo sobre o lucro também inclui impostos, tais como impostos retidos na fonte, que são devidos por controlada, coligada ou empreendimento sob controle conjunto (joint venture) nas distribuições (créditos ou pagamentos) à entidade que apresenta o relatório.

iv. ICPC 22/ IFRIC 23 - Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro

A ICPC 22/IFRIC 23 - Incerteza sobre Tratamento de Tributos sobre o Lucro, é uma interpretação do CPC 32/ IAS 12 – Tributos Sobre o Lucro, conforme descrito no item 4 sobre seu alcance (**grifos nossos**):

4. Esta Interpretação esclarece como aplicar os requisitos de reconhecimento e mensuração no CPC 32 quando há incerteza sobre os tratamentos de tributos sobre o lucro. Nessa circunstância, a entidade deve reconhecer e mensurar seu tributo corrente ou diferido ativo ou passivo, aplicando os requisitos do CPC 32 com base no lucro tributável (prejuízo fiscal), bases fiscais, prejuízos fiscais não utilizados, créditos fiscais não utilizados e alíquotas fiscais determinados, aplicando esta Interpretação.

v. Entendimento sobre normas e interpretações aplicáveis

Seguindo a aplicação da hierarquia de definição de políticas contábeis considerando normas, interpretações e orientações, conforme requerido pelo CPC 23/ IAS 8, a primeira análise a ser feita é se existe alguma norma específica que trata desta situação em particular: IRPJ e CSLL sobre atualização de Selic em indêbitos.

Embora, normalmente, em situações que envolvem processos judiciais a literatura técnica utilizada seja CPC 25/ IAS 37, o item 5(b) desta norma explicitamente exclui tributos sobre o lucro (IRPJ e CSLL) de seu alcance, remetendo seu tratamento contábil ao CPC 32/ IAS 12. Desta forma, os critérios apresentados pelo CPC 25 não são aplicáveis de acordo com o estabelecido pelo próprio pronunciamento.

Portanto, neste caso, uma vez que a discussão se refere ao tratamento contábil de IRPJ e CSLL, o entendimento do Ibracon é que devem ser aplicados em conjunto o CPC 32/ IAS 12 e a ICPC 22/ IFRIC 23 (que é uma interpretação do próprio CPC 32/ IAS 12), mesmo que o tratamento fiscal adotado esteja sendo discutido judicialmente.

Aplicação da ICPC 22/ IFRIC 23

Uma vez concluído sobre a aplicação do CPC 32/ IAS 12 em conjunto com ICPC 22/ IFRIC 23, identificamos definições importantes apresentadas no item 3 da ICPC 22, que devem ser consideradas pelas entidades nas análises individuais dos seus casos específicos, conforme abaixo (**grifos nossos**):

3. *Nesta interpretação:*
- (a) **“tratamentos fiscais” referem-se aos tratamentos utilizados pela entidade ou que ela planeja utilizar nas apurações dos tributos sobre o lucro;**
 - (b) **“autoridade fiscal” refere-se ao órgão ou órgãos que decidem se tratamentos fiscais são aceitáveis de acordo com a legislação tributária. Isso pode incluir tribunais;**
 - (c) **“tratamento fiscal incerto” é o tratamento fiscal para o qual há incerteza sobre se a respectiva autoridade fiscal aceitará o tratamento fiscal de acordo com a legislação tributária. Por exemplo, a decisão da entidade de não apresentar qualquer apuração de tributos sobre o lucro na jurisdição fiscal, ou de não incluir determinada receita no lucro tributável, é um tratamento fiscal incerto se sua aceitabilidade for incerta de acordo com a legislação tributária.**

Adicionalmente, de acordo ICPC 22/ IFRIC 23: (**grifos nossos**):

9. A entidade deve **considerar a probabilidade de que a autoridade fiscal aceite o tratamento fiscal incerto.**
10. **Se a entidade concluir que é provável que a autoridade fiscal aceite o tratamento fiscal incerto, a entidade deve determinar o lucro tributável (prejuízo fiscal), base fiscal, prejuízos fiscais não utilizados, créditos fiscais não utilizados ou alíquotas fiscais consistentemente com o tratamento fiscal utilizado ou planejado para ser utilizado em sua declaração de tributos sobre o lucro.**

Assim, diferentemente do CPC 25/ IAS 37 (não aplicável neste caso) que para os casos de reconhecimento de ativos requer que o critério “*praticamente certo*”/ “*virtually certain*” seja atingido, o assunto em questão requer avaliação sobre se é provável que a autoridade fiscal irá aceitar o tratamento fiscal incerto, mesmo que essa avaliação resulte no reconhecimento de um ativo. Em outras palavras, o ICPC 22 possui avaliação simétrica para reconhecimento de ativos ou passivos, pois requer a avaliação do tratamento fiscal incerto.

Nesta avaliação, conforme item 3(b) do ICPC22 apresentado acima, o termo “autoridade fiscal” refere-se ao órgão ou órgãos que decidem se tratamentos fiscais são aceitáveis de acordo com a legislação tributária. Isso pode incluir tribunais. Portanto, a análise a ser feita deve considerar a probabilidade de

aceitação pela autoridade fiscal incluindo tribunais em seus mais altos níveis (ou seja, “mesmo que instâncias inferiores (nos casos de tribunais) não aceitem a posição fiscal, é necessário avaliar se é provável que no mais alto nível do poder judiciário será aceita”).

Embora o termo provável descrito no item 10 do ICPC 22 não esteja definido na interpretação e tampouco no CPC 25, o Anexo A – Definição de Termos do CPC 31/ IFRS 5 – Ativo Não Circulante Mantido para Venda e Operação Descontinuada, apresenta a seguinte definição:

CPC 31: *Provável é o que tem mais chance de ocorrer do que de não ocorrer.*

IFRS 5: *“Probable: More likely than not.” (IFRS 5 – App A)*

A análise da ICPC 22 pela administração, deve considerar a expectativa de ser mais provável do que não (“*more likely than not*”) que a autoridade fiscal, incluindo tribunais em níveis superiores (exemplo STF), aceitem a posição fiscal incerta da não tributação de IRPJ e CSLL sobre atualização da Selic em indêbitos tributários.

Os itens 13 e 14 da ICPC 22 requerem que uma entidade reavalie seu julgamento ou estimativa se os fatos e circunstâncias sobre os quais se baseiam esse julgamento ou estimativa mudarem. No entendimento do Ibracon, a referida decisão do STF de 24 de setembro de 2021 é uma mudança significativa nos fatos e circunstâncias que requer uma reavaliação por parte das companhias em relação às conclusões anteriores.

Deve-se considerar também se, embora o acórdão do RE julgado pelo STF ainda não tenha transitado em julgado restando pendente eventual interposição de embargos de declaração, com base na decisão favorável aos contribuintes, permaneceriam incertezas relevantes em relação ao mérito da questão. A administração da companhia deve considerar em sua avaliação que o referido julgamento de mérito já foi concluído pelo STF, assim como o histórico de modulações do STF¹, em linha com a definição de autoridade fiscal descrita no item 3(b) da ICPC 22.

Ressaltamos novamente que a avaliação dos auditores independentes sobre as análises e conclusões das companhias deve ser realizada caso a caso, considerando os fatos e circunstâncias específicas de cada entidade.

Abrangência da repetição de indébito

Em princípio, abrange os juros Selic aplicados sobre a atualização de indêbitos tributários restituídos ou compensados pelas vias judiciais ou administrativas (PER/DCOMP). De qualquer forma, é importante compreender a ação judicial individual ingressada pelo contribuinte, caso a caso, levando-se em consideração aspectos específicos que poderiam direcionar à uma conclusão distinta do conceito geral acima.

As situações mais comuns identificadas são as seguintes:

(a) Ação ajuizada antes de 24 de setembro de 2021, sem trânsito em julgado

Conforme descrito anteriormente, o mérito sobre a questão desta tese está julgado e o histórico de

¹ a exemplo da decisão de 13 de maio de 2021 do STF sobre a incidência do ICMS na base do PIS e da COFINS, onde por maioria o STF decidiu modular os efeitos do julgado com validade a partir da data do julgamento do mérito, com exceção as ações ingressadas antes dessa data.

modulações pelo STF, em casos similares, tem sido no sentido de preservar o direito dos contribuintes que ingressaram com ação judicial própria até a data da conclusão do julgamento de mérito, com modulação de efeitos após essa data. Esses fatos são evidências persuasivas que devem ser consideradas pela administração de cada entidade ao fazer a sua avaliação. Aos auditores, cabe realizar procedimentos, que podem incluir o envolvimento de especialistas jurídicos/ tributários, se o julgamento da administração é apropriado nas circunstâncias conforme as normas de revisão/ auditoria aplicáveis.

Assim, considerando que o STF venha a ser consistente com suas últimas modulações e que o mérito do tema já foi julgado, é razoável concluir que seria mais provável do que não, que o direito dos contribuintes que ingressaram com ação judicial própria até a data de 24 de setembro de 2021 seja resguardado, e desta forma venham recuperar o IRPJ e a CSLL recolhidos a maior ou deixe de efetuar o recolhimento desses tributos, sobre os efeitos da atualização de débitos tributários pela Selic para os períodos de 5 anos anteriores ao ajuizamento da ação. Dessa forma seriam esperados os seguintes efeitos contábeis:

- Registro de tributos pagos a maior com respectivos ganhos apurados por pagamentos a maior de IRPJ e de CSLL ou prejuízos fiscais e base negativa de contribuição social sobre o lucro utilizados para compensação de IRPJ e de CSLL devidos, no período coberto pela ação, devem ser reconhecidos no trimestre findo em 30 de setembro de 2021, registro este sujeito à análise de recuperabilidade do ativo.
- Passivos de IRPJ e CSLL correntes, ou diferidos, constituídos sobre a atualização pela taxa Selic, no período coberto pela ação, devem ser revertidos no trimestre findo em 30 de setembro de 2021.

(b) Ação ajuizada após 24 de setembro de 2021 ou entidade sem ação individual

Para contribuintes que ingressaram com ação judicial após a data do julgamento do mérito ou para aqueles que não ingressaram com ação judicial, considerando o histórico de decisões e posicionamentos do STF, seria considerado mais provável do que não, nos termos da ICPC 22/ IFRIC 23, que a entidade não teria qualquer direito à não tributação do IRPJ e da CSLL sobre os efeitos da atualização de débitos tributários pela taxa Selic para os períodos anteriores a 24 de setembro de 2021. De qualquer forma, a administração também deve analisar (e submeter para avaliação dos auditores), se, neste momento, é mais provável do que não que tais direitos estariam restritos aos eventos ocorridos após 24 de setembro de 2021, a depender de uma eventual modulação de efeitos.

Independentemente da situação, as particularidades das ações específicas ajuizadas pela companhia, quando este for caso, devem ser analisadas pela administração e avaliadas pelos auditores independentes.

Mensuração do crédito tributário do IRPJ e da CSLL

A depender dos fatos e circunstâncias, poderá haver impactos no IRPJ/ CSLL Corrente e Diferidos. Nos casos de impostos diferidos ativos, também se faz necessário observar o item 34 do CPC 32/ IAS 12 quanto à probabilidade de realização do ativo contra lucros tributáveis futuros, como condição para o reconhecimento.

Os valores a serem registrados nas demonstrações contábeis podem depender de estimativas, julgamentos e da documentação suporte disponível. Orientamos aos auditores independentes que observem o estabelecido na NBCTA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas e na NBCTA 500 – Evidência de Auditoria, quando da realização de seus procedimentos de auditoria.

Nos casos em que os preparadores das demonstrações contábeis concluírem que é mais provável do que não que a posição tributária será aceita, porém não dispuserem de informações disponíveis para estimar os valores envolvidos com confiança razoável, o auditor deve avaliar todas as circunstâncias envolvidas, incluindo deficiências nos controles internos (exemplos: inexistência, deficiência ou falha de controle interno).

Deficiências de controles internos podem levar o auditor a analisar o impacto em seus trabalhos, incluindo as evidências alternativas de auditoria de que possa dispor. Por exemplo, a falta de recursos da administração para concluir a mensuração dos valores até a data da emissão da demonstração contábil ou informação trimestral pode ser considerada uma limitação de escopo à luz do parágrafo 17 da NBCTA 700 e do parágrafo 6(b) da NBCTA 705, (nos casos das revisões trimestrais, à luz parágrafo 45 da NBC TR 2410 – Revisão de Informações Intermediárias Executadas pelo Auditor da Entidade) quando o auditor conclui se deve modificar a sua opinião, por não ter conseguido obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se as demonstrações contábeis tomadas em conjunto não apresentam distorções relevantes.

Envolvimento de especialistas

A administração pode utilizar os serviços de especialistas não somente para auxiliar na análise da ICPC 22/ IFRIC 23, como também na mensuração dos valores a serem reconhecidos. Por exemplo, a obtenção e análises dos assessores jurídicos das entidades, envolvimento de especialistas tributários para entendimento das premissas de cálculo dos valores a serem reconhecidos, inspeção de documentação, avaliação da análise de recuperação provável desses tributos, análise dos valores apresentados em notas explicativas, entre outros. Os auditores devem considerar a aplicação dos procedimentos previstos na NBC TA 500 – Evidência de Auditoria e/ou NBC TA 620 – Utilização do Trabalho de Especialistas, conforme o caso, no que se refere a fontes de informações externas.

Divulgações

Com relação às divulgações, os preparadores devem observar os itens A4 e A5 da ICPC 22/ IFRIC 23, que também fazem referência ao CPC 26/ IAS 1 (sobre de incertezas sobre estimativas) e CPC 32/ IAS 12.

ITR de 30 de setembro de 2021

Uma vez que a decisão do STF ocorreu em 24 de setembro de 2021, este é um evento ainda dentro do terceiro trimestre. É entendimento do Ibracon que, com base nos parágrafos 13 e 14 da ICPC 22, a realização dessa avaliação deve ser feita como parte da elaboração das ITR de 30 de setembro de 2021, não havendo possibilidade de aplicação de qualquer expediente prático que permita que a entidade realize sua melhor estimativa dos efeitos da referida decisão em períodos subsequentes.

Conforme descrito em “Mensuração do crédito tributário do IRPJ e da CSLL”, acima, nos casos em que concluir-se que é mais provável do que não que a não tributação da Selic sobre indêbitos para fins de IRPJ e CSLL será aceita pelas autoridades fiscais, mas os potenciais efeitos não forem reconhecidos pela companhia na ITR de 30 de setembro de 2021, o auditor deve avaliar fatos e circunstâncias específicos para concluir, de acordo com NBC TR 2410 – Revisão de Informações Intermediárias Executadas pelo Auditor da Entidade, sobre os impactos de tais distorções em seu relatório. Essa avaliação do auditor deve ser realizada caso a caso, considerando as circunstâncias específicas de cada companhia e as divulgações em notas explicativas, e deve considerar a relevância (materialidade) dos valores envolvidos, tanto quantitativa quanto qualitativa.

Considerações finais

Reiteramos que cabe ao auditor independente avaliar a situação concreta de cada entidade, considerando os fatos e circunstâncias apresentados, incluindo particularidades de aspectos processuais das ações ajuizadas, quando for o caso, bem como a relevância dos valores envolvidos.

Atenciosamente.

São Paulo, 29 de outubro de 2021.



Valdir Renato Coscodai
Presidente da Diretoria Nacional



Carla Bellangero
Diretora Técnica Nacional