

IFRIC 23 INCERTEZAS DO IMPOSTO DE RENDA E DIVERGÊNCIAS COM US GAAP – FIN 48

INTRODUÇÃO

O CPC 32/IAS 12 Tributos Sobre o Lucro trata da contabilização e divulgação do imposto de renda corrente e diferido ativo e passivo, não fornecendo procedimentos específicos contábeis quando da aplicação da legislação tributária sobre transações ou situações incertas e que poderiam ocasionar riscos fiscais futuros para a empresa, assim sendo, o IFRIC 23 visa tratar especificamente da contabilização e divulgação das incertezas relacionadas aos tributos sobre o lucro, que no caso do Brasil são o imposto de renda e a contribuição social correntes e diferidos, buscando mais transparência, consistência e comparabilidade das demonstrações contábeis, facilitando a análise dos investidores.

Com relação as incertezas dos demais tributos continuarão a ser tratadas conforme CPC 25/IAS 37 Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, que no caso brasileiro poderíamos citar o ICMS, PIS/COFINS, IPI, etc.

O tratamento contábil das incertezas fiscais dos tributos sobre o lucro previsto no IFRIC 23 é muito semelhante ao previsto US GAAP, entretanto, a mensuração das incertezas, entre outras coisas são tratadas de formas diferentes, o que poderá ocasionar em ajustes entre os GAAPS.

TRATAMENTO FISCAL INCERTO

O IFRIC 23 é uma interpretação do IAS 12/CPC32 Tributos sobre o Lucro, logo, a norma será aplicada para identificar **incertezas no imposto de renda corrente e no diferido**.

Para identificar se uma a empresa tem um tratamento fiscal incerto ela poderá considerar alguns indicativos, abaixo mencionados, entretanto não deve se restringir somente a eles:

- Legislação tributária que dão margens para mais de uma interpretação.
- Práticas tributárias distintas aplicada pelas autoridades fiscais, conforme determinadas jurisdições;
- Resultados de fiscalizações anteriores sobre determinadas situações incertas ou mesmo entendimentos fiscais emitidos pelas autoridades fiscais.
- Decisões judiciais, jurisprudências emitidas por tribunais, respostas de consultas feitas para a autoridade fiscal, sobre questões idênticas ou similares às posições incertas identificadas na empresa.
- Pareceres técnicos emitidos por auditorias ou advogados tributários ou estudos internos por profissional competente sobre a questão em estudo.
- Avaliar a qualidade das documentações que deram suporte a apuração dos tributos que foram declarados para fins de imposto de renda.

Assim sendo, com base em julgamentos de fatos e circunstâncias a empresa definirá se o tratamento fiscal aplicado por ela na apuração dos tributos sobre o lucro é certo ou incerto.

TRATAMENTO FISCAL INCERTO

Qualquer procedimento contábil ou fiscal, adotado pela empresa na apuração do lucro tributável (lucro real ou base da contribuição social), prejuízo fiscal ou base negativa da contribuição social, cálculo do imposto de renda ou contribuição social a pagar ou compensar, retenções na fonte e compensações que se questionado pela autoridade fiscal, poderá ser alterado, ocasionando aumento ou diminuição de ativos e passivos fiscais e diferidos.

Como poderão surgir os tratamentos fiscais incertos.

Os tratamentos fiscais incertos poderão surgir em virtude das contabilizações das transações diárias da empresa, procedimentos adotados pela empresa na apuração e cálculo dos tributos, que conflitam com a legislação vigente, legislações tributárias que dão margem para mais de uma interpretação, erros e descumprimento de alguma obrigação acessória etc. Exemplos:

- Receitas e despesas contabilizadas ou consideradas na apuração dos tributos fora do regime de competência, ocasionando postergação de tributos ou compensação indevida de prejuízo fiscal ou redução indevida da base do lucro tributável.
- Não reconhecimento de subcontas contábeis que poderão ocasionar antecipação de tributos ou bitributação em alguns casos. Exemplo: a empresa não reconheceu uma subconta de valor justo positivo, logo, ela deveria pagar imposto sobre o valor justo contabilizado no resultado, mesmo que este ainda não tenha se realizado, entretanto a empresa não fez o recolhimento alegando que a renda não esta disponível.
- A empresa reconheceu na contabilidade despesas indedutíveis, como remuneração indireta, participações de administradores no lucro e não adicionou na base do lucro tributável, também excluiu diretamente na base do lucro tributável ágio gerado internamente, sem evidências reais de fundamentação econômica. A empresa mantém as deduções com suporte de pareceres de advogados tributaristas.
- A empresa excluiu receitas ou rendimentos na apuração do lucro tributável (lucro real ou base da contribuição social) em função de interpretação da legislação tributária, entretanto, o fisco emitiu jurisprudência discordando de tal procedimento.
- A empresa optou pelo regime de caixa na tributação das variações cambiais na DCTF, entretanto, considera para fins de apuração do lucro tributável as variações cambiais pelo regime de competência. A empresa alega que ocorreu erro de preenchimento da DCTF e entrou com um pedido administrativo de retificação. O pedido administrativo esta sendo analisado.
- A empresa sofreu um auto de infração relevante da autoridade fiscal e após analisa-lo, a empresa com suporte de seus advogados julgou que 80% dele é defensável e irá recorrer junto aos tribunais administrativos ou judiciais se for necessário.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO DO TRATAMENTO FISCAL INCERTO.

Conforme, o IFRIC 23 após a identificação de tratamentos incertos, a empresa deverá proceder aos seguintes passos:

- **PASSO 1** - Considerar o tratamento fiscal incerto separadamente ou em conjunto com outros, levando em consideração a forma como o fisco irá analisar a questão, montando assim a unidade de conta, assumindo o pressuposto de que a autoridade fiscal irá examinar o tratamento incerto, com pleno conhecimento do tratamento incerto e de posse de todas as informações relacionadas a ela.
- **PASSO 2** – A empresa deverá mensurar o valor do benefício fiscal que poderá ser mantido quando da resolução da incerteza, seja por liquidação, encerramento da discussão administrativa ou judicial, etc., ou seja o valor “mais provável que não” da autoridade fiscal aceitar, através de um dos métodos de mensuração. A diferença entre o montante que será mantido e o montante total da incerteza, a empresa deverá provisionar como imposto de renda corrente ou diferido, baixar créditos fiscais ou prejuízo fiscal, dependerá da situação.

PASSO 1 - DETERMINAR A UNIDADE DE CONTA – UM OU MAIS TRATAMENTOS INCERTOS

Conforme o IFRIC 23 a empresa poderá analisar cada tratamento fiscal incerto separadamente ou em conjunto com outros, conforme a melhor abordagem para estimar o montante da resolução da incerteza.

O ponto chave para a definição da unidade de conta é a forma como a resolução da incerteza se daria sob a perspectiva da autoridade fiscal, seria recomendável avaliar a influência da relevância da informações. Poderíamos definir a unidade de conta como o nível a que o tratamento incerto será questionado pelas autoridades fiscais baseado em fatos e circunstâncias, assim sendo, a empresa irá agregar, organizar, avaliar a luz da legislação tributária e outras evidências possíveis, um tratamento incerto individualizado ou um conjunto deles, de tal forma, que irá obter a melhor estimativa do quanto do valor incerto será o valor “mais provável que não” de que o fisco irá aceitar, por isso é tão importante considerar a perspectiva do fisco nessa montagem ou abordagem. A diferença entre o valor encontrado na unidade de conta aplicando-se um dos métodos de mensuração e o valor do risco total do tratamento incerto individual ou em conjunto será o montante que a empresa irá contabilizar no resultado como um complemento de imposto de renda corrente ou diferido.

Na formação da unidade de conta (um conjunto de tratamentos incertos ou um único) a empresa ainda deve considerar:

- a) Como a entidade sustenta (jurisprudência, cálculos periciais, etc.), contabiliza, informa ou não na declaração de imposto de renda.
- b) A maneira em que o contribuinte prepara e suporta (documental) sua declaração de imposto de renda.
- c) Como a entidade espera que a autoridade fiscal examine a posição incerta, ou seja, qual a expectativa de solução da posição incerta que será tomada pelo fisco.

- d) Itens similares ou de mesma natureza que poderão ser analisados conjuntamente, facilitando posteriormente a divulgação e também reduzindo o tempo para sua elaboração.
- e) O nível de divulgações (notas explicativas) da declaração de imposto de renda e o tempo associado ao seu desenvolvimento.
- f) A relevância de dada divulgação por unidade de conta em relação a declaração de imposto de renda global.

Geralmente, quando uma "unidade de conta" é determinada, ela deve ser aplicada de forma consistente em cada exercício fiscal em aberto. No entanto, a "unidade de conta" poderá ser modificada, se justificada pela mudança de fatos (por exemplo, um incremento significativo nas despesas dedutíveis) ou uma mudança na abordagem de avaliação das autoridades fiscais sobre os relatórios da entidade. Tal mudança deve ser documentada e comunicada imediatamente ao depto responsável pelas informações para o IFRIC 23.

A montagem da unidade de conta poderá **exigir alto grau de julgamento** que deve considerar como enfoque principal a relevância e como a autoridade fiscal resolveria a posição incerta. Tratamentos incertos interdependentes deveriam ser analisados em conjunto. Grandes grupos multinacionais poderão ter mais dificuldades, porque lidam com muitas jurisdições com legislações distintas.

EXEMPLOS DE UNIDADE DE CONTA:

Considerando a relevância:

Uma controlada deduziu de sua declaração de imposto um valor que foi considerado um tratamento fiscal incerto em determinada jurisdição. Quando a empresa controladora o avaliou a luz de suas operações totais, considerou o mesmo muito relevante, assim sendo, a empresa optou por trata-lo como uma unidade de conta separada e sugere uma análise e divulgação específica, em vez de adotar uma análise global do grupo de contas agregados como uma única unidade de conta. O procedimento também esta em conformidade com a melhor abordagem da resolução da incerteza perante as autoridades fiscais locais.

Considerando naturezas similares avaliadas pela mesma legislação tributária.

A empresa identificou um tratamento fiscal incerto nas despesas com pesquisa e desenvolvimento de projeto. A gestão da empresa sugere algumas possibilidades de organizar os tratamentos fiscais incertos considerando que são de naturezas similares e estão sujeitos a mesma legislação. A unidade de conta ainda levará em consideração o limite mais provável que não da autoridade fiscal aceitar a dedução (benefício fiscal) e irá provisionar o excedente. As sugestões são as seguintes:

- Por despesas agregadas do departamento de pesquisas e desenvolvimento (P&D) da empresa.
- Por despesas associadas com um projeto específico a ser realizado pelo departamento de P & D,

Observe que a melhor escolha seria aquela que considerasse como a autoridade fiscal examinaria o tratamento incerto, visto que a empresa precisará chegar no valor provável que o fisco irá para a solução da incerteza.

Considerando a legislação de cada jurisdição e divulgação extensiva.

A empresa XYZ identificou tratamentos fiscais incertos relacionado aos preços de transferência praticados por suas três controladas, localizadas em países diferentes, sob transações comerciais entre o grupo.

As controladas fizeram considerações no cálculo dos preços de transferência, que provavelmente não serão aceitos pelas autoridades fiscais locais em sua totalidade, mas talvez parcialmente, visto que a lei não é clara sobre essas questões.

A empresa XYZ define como uma unidade de conta o “preço de transferência”, tendo como resultados possíveis o tratamento fiscal incerto de cada controlada, na perspectiva da autoridade fiscal de cada país resolveria a incerteza. A empresa estimou o tributo incerto pela abordagem do valor esperado.

A empresa XYZ poderia agregar os tratamentos fiscais incertos por jurisdição, obtendo três unidades de contas, entretanto, as notas explicativas seriam mais extensivas dificultando a divulgação, assim sendo, ela optou por uma única unidade conta de itens similares, considerando como resultados possíveis a forma como a autoridade fiscal de cada país resolveria a questão, diminuindo o volume de notas explicativas e reduzindo o tempo gasto em sua elaboração, sem comprometer a confiabilidade da divulgação, seja do ponto de vista qualitativo e quantitativo.

PRESSUPOSTO REQUERIDO PARA AVALIAR UM TRATAMENTO FISCAL INCERTO.

A empresa deverá exercer de julgamento para avaliar se um tratamento fiscal é ou não incerto. O IFRIC 23 de forma similar ao US GAAP prevê de forma explícita, que essa avaliação deverá ser baseada na presunção de que a autoridade fiscal tem o direito legal de examinar o tratamento tributário proposto pela empresa e que o exercerá, e durante o exame, a autoridade fiscal terá o conhecimento completo de todas as informações relevantes envolvidas na apuração e cálculo dos tributos, podendo a partir deste conhecimento, invalidar ou não o tratamento tributário proposto pela empresa.

A norma não permite que a empresa reconheça um benefício fiscal oriundo de um tratamento fiscal incerto baseado na presunção de que o fisco provavelmente não irá examiná-lo ou não haverá risco de detecção pela autoridade fiscal,

Esse ponto é uma grande novidade e de certa forma muito preocupante, visto que a nova interpretação exige a avaliação de tratamentos fiscais incertos de que a empresa tem conhecimento, considerando o pressuposto citado, e que poderá culminar em divulgação dos tratamentos incertos relevantes e até mesmo, dependendo do caso, em seu provisionamento, mas, isso não significa que a autoridade fiscal já tenha oficialmente o conhecimento desse tratamento incerto, mas com essa divulgação provavelmente o terá e poderá exercer o seu direito de examiná-lo.

É de nossa opinião, que nesse ponto esbarramos até em um problema de governança no momento desse julgamento, questão a ser resolvida pelas empresas em conjunto com as auditorias e órgãos reguladores. Cabe ainda observar que um dos objetivos do IFRIC 23 é zelar pela transparência na divulgação dos tratamentos fiscais incertos juntos aos investidores, principais interessados nos impactos dessas transações em seus fluxos de caixa.

Algumas empresas que não divulgavam ou contabilizavam os tratamentos fiscais incertos passarão a ter que reconhecê-los, em função desse pressuposto, o que poderá impactar suas demonstrações financeiras no momento da adoção inicial da interpretação e após sua adoção, afetando o nível de dividendos e conseqüentemente as projeções *budgets*.

EXEMPLO:

A Entidade XYZ possui alguns tratamentos fiscais incertos, entretanto, nunca foi fiscalizada, porque as autoridades fiscais de seu país possuem recursos limitados e não conseguem examinar todos os contribuintes, mesmo sendo grandes empresas, assim sendo, a empresa XYZ nunca divulgou ou contabilizou os tratamentos fiscais incertos, porque a expectativa de que seja fiscalizada era improvável. As fiscalizações acontecem somente situações raras ou em caso de denúncias ou fraudes fiscais

Com a adoção do IFRIC 23 a empresa XYZ deverá avaliar os tratamentos fiscais incertos, divulgá-los e contabilizá-los se for o caso, porque deverá assumir que a autoridade fiscal pode e irá examinar sua declaração de imposto de renda e estará munida de todo conhecimento referente as posições incertas.

A empresa XYZ esta resistente em divulgar e contabilizar as posições incertas, porque assim irá alertar as autoridades fiscais da existência das mesmas, o que poderá chamar uma fiscalização, ela também não quer impactar negativamente os resultados de sua demonstração financeira com a constituição de novas provisões, entretanto, sua auditoria recomendou que ela procedesse conforme o IFRIC 23 a partir de janeiro de 2019 ou suas demonstrações não estariam em conformidade com as IFRS. A auditoria ainda a alertou de que a não aplicação do IFRIC 23 poderia ocasionar aumento indevido dos lucros, por erro de contabilidade e que se esse aumento for distribuído poderia ser tributado pela autoridade fiscal, inclusive a não aplicação do IFRIC 23 poderia se torna outro tratamento fiscal incerto.

PASSO 2 - MENSURAÇÃO DOS TRIBUTOS INCERTOS

CALCULO ESTIMADO DA INCERTEZA A PARTIR DO LIMITE “PROVÁVEL”.

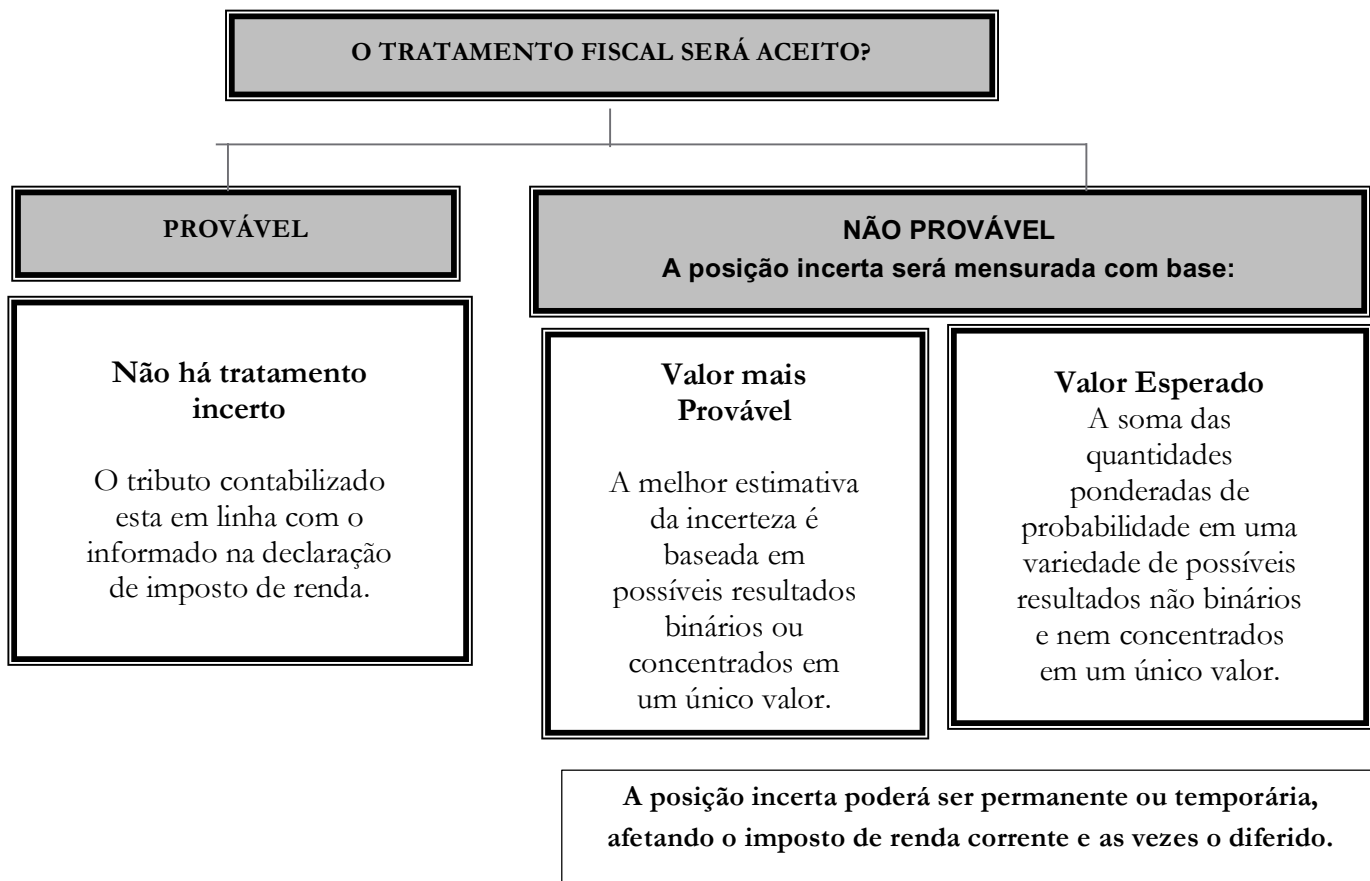
Se uma entidade concluir que o tratamento fiscal incerto existe, ela deverá avaliar se será ou não provável que a autoridade fiscal aceite o tratamento proposto pela empresa (individual ou grupo de tratamentos incertos – ver o tópico “unidade de conta”).

Assim sendo, o termo provável deve ser melhor entendido para fins de cálculo da incerteza.

O IFRIC 23 sugere que a empresa mantenha o benefício fiscal até no limite de que seja provável que a autoridade fiscal aceite o tratamento fiscal incerto proposto pela empresa, essa abordagem também esta consistente com o IAS12/CPC32 que cita nos parágrafos 46 e 47 que os ativos e passivos fiscais correntes devem ser mensurados pela abordagem do “valor esperado” e no parágrafo 24 exige o reconhecimento do imposto de renda diferido ativo à medida que é “provável” que a empresa tenha lucros tributáveis futuros.

O termo "provável" é definido nas IFRS como "mais provável que não", ou seja, a empresa ao estimar o tratamento fiscal incerto, deve estimar o montante que é provável que se mantenha o benefício fiscal, o montante que é “mais provável que não” da autoridade fiscal aceitar o tratamento proposto pela empresa. Esse seria o limite em que a empresa mantém o procedimento e não deveria provisionar.

Veja os exemplos de cálculo abaixo, esse é o mesmo entendimento para US GAAP, embora, as abordagens de mensuração sejam diferentes entre os gaaps.



Se for PROVÁVEL (ou seja, mais provável que não) que as autoridades fiscais **aceitem o tratamento fiscal praticado pela empresa**, logo, o montante apurado e calculado dos tributos sobre o lucro, que foi informado na sua declaração de imposto de renda (ECF), será o mesmo que o contabilizado em suas demonstrações financeiras, ou seja a empresa apurou um certo valor e esse valor será aceito pelas autoridades fiscais, não necessitando do reconhecimentos adicionais de ativos ou passivos fiscais ou diferidos.

Se NÃO for PROVÁVEL que as autoridades aceitem o tratamento fiscal proposto pela empresa, ela precisará se utilizar de julgamentos significativos para escolher o melhor método que estimará o valor de liquidação do tratamento fiscal incerto. Não seria recomendável a utilização de políticas contábeis para definição do melhor método a ser utilizado, mesmo quando os tratamentos incertos são similares ou de mesma natureza, o recomendável seria a análise caso a caso, garantindo que o método escolhido é o que melhor estima a resolução da incerteza.

MÉTODO DO VALOR PROVÁVEL

No método do valor provável, geralmente, o resultado de um tratamento fiscal incerto será binário, ou seja, existem somente dois resultados: ou uma dedução poderá ser mantida integralmente ou recusada integralmente.

Geralmente o seu cálculo é concentrado em um único valor, mesmo que a melhor estimativa ou a mais provável, seja uma parte desse valor.

Um bom exemplo são as multas indedutíveis que a empresa por ventura não adicionou na apuração do lucro tributável, o valor será analisado individualmente e só terá duas possibilidades, ou o fisco aceita ou não aceita.

O método do valor provável é o mais utilizado na maior parte dos casos de estimativas.

MÉTODO DO VALOR ESPERADO

Geralmente o tratamento fiscal incerto se baseia em uma série de resultados possíveis, sobre esses resultados possíveis é definido um percentual de probabilidade de que ele irá acontecer, a soma das probabilidades dos resultados possíveis será o benefício fiscal que provavelmente o fisco irá aceitar. Em muitos casos esses resultados são relacionados entre si e as incertezas são analisadas em conjunto, não estão concentradas em um valor em específico, mas representa a probabilidade de muitos resultados possíveis.

Não existe uma regra para determinar o melhor método. A empresa deverá avaliar a que nível o tratamento incerto será examinado pela autoridade fiscal (unidade de conta) para obter a resolução. Dependendo da forma como a empresa irá abordar o tratamento incerto, ela poderá chegar a resultados de reconhecimentos diferentes. Ao exercer o julgamento as empresas deverão saber como o fisco solucionaria a questão incerta e que caminhos legais ele poderia adotar no exame, se for necessário, a empresa poderia contar com profissionais da área tributária que pudessem dar suporte em suas argumentações.

O impacto das incertezas deverá ser avaliado tanto no imposto corrente quanto no diferido, porque muitas vezes o valor líquido de ambos poderá ser zero, por exemplo se a empresa não ofereceu uma provisão temporária, ao mesmo tempo que ela aumenta a despesa de imposto de renda corrente, ela também contabiliza o imposto de renda diferido pelo mesmo valor, dando um crédito no resultado, um valor zero o outro, logo, nem a apuração dos lucros e a taxa efetiva serão afetadas.

O impacto nessa situação seria de juros e multas, ponto que o IFRIC 23 não aborda, ver comentários no tópico de multa e juros.

Por outro lado, se a posição incerta se referir a uma adição permanente, o tributo sobre ela ira impactos os resultados da empresa, visto que não será diferido, neste caso a taxa efetiva do imposto de renda será aumentada e lucros apurados serão reduzidos.

Após a mensuração a empresa deverá contabilizar a estimativa mais apropriada e assim sendo o valor contabilizado em suas demonstrações contábeis, como despesa de imposto de renda corrente não será o mesmo apresentado em sua declaração de imposto de renda.

Todos esses impactos deverão ser devidamente divulgados.

TRATAMENTO FISCAL INCERTO X RELEVÂNCIA

Seria recomendável que a empresa desenvolvesse políticas contábeis para estabelecer a relevância para fins de divulgação do tratamento fiscal incerto, visto que a nossa atual Estrutura Conceitual prevê que se o custo para gerar uma informação for maior que o benefício desta, a empresa não deve investir recursos na sua elaboração. A relevância é estabelecida considerando o quanto essa informação poderá influenciar a tomada de decisão dos investidores em relação a empresa, poderá ser quantitativa ou qualitativa.

RECONHECIMENTO E MENSURAÇÃO PELO US GAAP – DIVERGÊNCIA COM IFRIC 23

O IFRIC 23 não adotou o método de probabilidade cumulativa do US GAAP, porque seria um terceiro método não previsto em IFRS o que prejudicaria a comparabilidade das informações.

Conforme o US GAAP, a empresa contabilizará em suas demonstrações financeiras o mesmo valor apresentado na sua declaração de imposto de renda, se for mais provável que não que o tratamento fiscal incerto seja sustentado com base em seus méritos técnicos, se o contribuinte levar a disputa para o tribunal de última instância (STF). A possibilidade de negociação com a autoridade tributária não é considerada neste primeiro passo. Se o limite mais provável do que não é atingido, então, nenhum benefício fiscal é reconhecido e a empresa deverá contabilizar um complemento de provisão de tributos sobre o lucro, baseado no método abaixo e que será a melhor estimativa do montante que solucionará a posição incerta, assim sendo, o valor contabilizado em suas demonstrações financeiras será diferente do apresentado em sua declaração de imposto de renda.

Numa segunda etapa, a empresa mensura os efeitos tributários das posições incertas que atendam ao limite de reconhecimento, que seria o maior valor que tem mais de 50% do que não de ser realizado quando da solução/liquidação da posição incerta, a **abordagem utilizada é pela probabilidade cumulativa**.

Assim sendo, a forma de mensurar o valor incerto de tributos sobre o lucro pelo US GAAP é diferente do IFRIC 23, o que poderá ocasionar ajustes entre Gaaps.

Probabilidade Cumulativa: Probabilidade Cumulativa refere-se à medição padrão onde o contribuinte avalia todos os resultados possíveis de uma posição incerta e lhe atribui uma probabilidade do maior para o menor valor.

Quando a soma das probabilidades de forma cumulativa atingir mais que 50%, conclui-se que aquele resultado terá mais de 50% de chance, ou seja, mais provável que não da autoridade fiscal manter aquele benefício na resolução da incerteza, prescrição do tributo, fim do processo judicial ou fim da fiscalização da questão. O que exceder a esse limite a empresa deverá complementar a despesa de imposto de renda corrente e diferido se for o caso, aumento ou reduzindo o passivo ou ativo fiscal e diferido.

A avaliação deverá ser revisada a cada trimestre ou no mínimo anualmente.

Probabilidade Cumulativa refere-se a cada posição avaliada individualmente com mais de 50% de probabilidade de se manter o benefício fiscal ou o primeiro resultado a atingir 50% cumulativamente do maior para o menor (ver exemplo abaixo, conforme ASC 740 55-103).

Resultado Possível Estimado \$	Probabilidade Individual de ocorrer (%)	Probabilidade Cumulativa de ocorrência (%)
100	5	5
80	25	30
60	25	55 - mantém o benefício
50	20	75
20	25	100

O montante de \$ 60 tem probabilidade mais de 50% de chance de ser aceito pelas autoridades fiscais, logo, a entidade deve reconhecer em suas demonstrações financeiras SOMENTE esse valor, e provisionar o montante de \$ 40 (100 – 60).

EXEMPLOS PRÁTICOS:

DADOS:

A empresa XYZ contabiliza algumas despesas com administradores, que ela considera dedutível na apuração do imposto de renda e contribuição social, entretanto, ela acredita que a autoridade fiscal não irá aceitar o procedimento em sua totalidade, mas talvez parcialmente, o que caracteriza um tratamento fiscal incerto. As despesas são distintas, mas de naturezas similares (benefícios aos administradores) e estão sujeitas a mesma legislação tributária, logo, foram **agregadas conjuntamente em uma única unidade de conta** para fins de análise.

O valor não adicionado na apuração foi de R\$ 500.000 e a taxa oficial do tributo sobre o lucro é de 34%.

A empresa deverá:

- Estabelecer a unidade de conta (a que nível a autoridade fiscal irá fiscalizar)
- Mensurar o benefício fiscal que continuará sendo reconhecido.
- Provisionar o que a autoridade fiscal não aceitar e que exigirá o pagamento para a resolução da incerteza.

UNIDADE DE CONTA: BENEFÍCIOS A ADMINISTRADORES

% de Probabilidade que o fisco poderá aceitar (A)	Valor da incerteza que o fisco poderia aceitar (B)	Valor provável que será aceito (A*B)	Taxa de IR	Benefício fiscal que será mantido.	
				Método Esperado	Valor Mais Provável
30%	300.000	90.000	34%	30.600	
30%	400.000	120.000	34%	40.800	
40%	500.000	200.000	34%	68.000	170.000
C) Tributo sobre o tratamento fiscal incerto que será mantido.				139.400	170.000

D) Valor incerto total	Taxa	Tributo	Tributo I
500.000	34*	170.000	170.000

Tributo sobre o tratamento fiscal incerto que será provisionado. (D – C)	30.600	0
---------------------------------------------------------------------------------	---------------	----------

SOLUÇÕES:

IFRIC 23 – MÉTODO DO VALOR MAIS PROVÁVEL

Utilizando o método do valor mais provável, a empresa reconheceria todo o benefício, entretanto, seria um erro, pois observamos que os resultados não são binários, mas sim uma série de resultados possíveis (não concentrado em um único valor), com três grandes probabilidades, diluídas em percentuais bem próximos e que aponta como melhor estimativa o valor esperado dessas probabilidades. Logo, o método do valor esperado seria o mais adequado nessa situação, pois, reflete melhor a estimativa do valor de liquidação da incerteza.

IFRIC 23 – MÉTODO DO VALOR ESPERADO

Utilizando o método do valor esperado, conforme demonstrado acima, a melhor estimativa de liquidação do tributo referente a incerteza seria de 30.600. A empresa conseguiu estimar, através da soma das quantidades ponderadas de probabilidade em uma variedade de possíveis resultados o valor que ela conseguirá manter de dedução em caso de questionamento fiscal e provisionou a diferença da seguinte forma:

Contas contábeis	Débito	Crédito
Despesa de imposto de renda corrente	30.600	
Imposto de Renda a Pagar		30.600

O lançamento contábil acima irá impactar em aumento da taxa efetiva de imposto de renda, pois se trata de uma adição permanente.

US GAAP – SOLUÇÃO:

É mais provável do que não, que parte da dedução (benefício fiscal) seja mantida, logo, utilizando a abordagem da probabilidade cumulativa, quando esta atingir o patamar de 50% de forma acumulada, o valor informado nessa linha será o benefício que será mantido como dedução e a diferença corresponderá a posição incerta que deverá ter o tributo provisionado.

Probabilidade cumulativa atingiu mais de 50%

% de Probabilidade que o fisco poderá aceitar	Valor da incerteza que o fisco poderia aceitar	Probabilidade Cumulativa
40%	500.000	40%
30%	400.000	70%
30%	300.000	100%

Benefício que será mantido

No exemplo acima a empresa conseguirá manter o benefício fiscal da dedução até o limite de R\$ 400.000, considerando que a posição incerta total é de R\$ 500.000 o montante de R\$ 100.000 provavelmente a empresa não conseguirá manter o benefício fiscal. Como a taxa dos tributos sobre o lucro é de 34%, a empresa irá provisionar como tributos sobre o lucro, em suas demonstrações financeiras o valor de R\$ 34.000.

Contas contábeis	Débito	Crédito
Despesa de imposto de renda corrente	34.000	
Imposto de Renda a Pagar		34.000

EXEMPLO 2 – ANALISANDO O NÍVEL DE EXAME DO FISCO (UNIDADE DE CONTA) E MELHORES MÉTODOS DE MENSURAÇÕES.

A empresa recebeu uma autuação fiscal no montante de R\$ 1.000.000, esse montante se refere a três questões diferentes e que poderiam ser analisadas e defendidas separadamente, caso a empresa recorra aos tribunais administrativos ou judiciais se for necessário, visto que para cada questão se aplica uma legislação diferente.

Cabe observar que as questões autuadas se classificavam como tratamento fiscal incerto, entretanto, a empresa ainda não havia aplicado o IFRIC 23 pela primeira vez, quando recebeu o auto de infração, esta regularizando essa questão contábil nesse momento.

Ao analisar o auto de infração a empresa conjuntamente com seus advogados tributaristas chegam aos seguintes resultados possíveis:

Questões	Valor		Parecer Jurídico
Valor Justo de Derivativos	30%	300.000	100% de chances de ganhar a questão
Prêmios de incentivos a vendas	30%	300.000	Entrará em litígio, possibilidades:
			60% estima-se ganho – 60% de 30% = 18% de 1.000.000 ou 60% de 300.000 = 180.000
			40% estima-se perda – 40% de 30% = 12% ou 40% de 300.000- 120.000
Depreciações indedutíveis de contratos de leasing	40%	400.000	100% de chances de perder a questão, a empresa irá pagar.
TOTAL		1.000.000	

A empresa concluiu que as posições incertas são relevantes e serão analisadas individualmente pelo fisco, assim sendo, definiu que cada situação será uma unidade de conta específica, visto que provavelmente será esse o nível de exame pelo fisco.

Ao analisar cada tratamento incerto a empresa julgou que as unidades de contas geram resultados binários e optou pelo método do valor mais provável.

Valor justo de derivativos – a empresa **manterá 100% do benefício**, que é o resultado mais provável.

Prêmios de incentivos – a empresa manter R\$ 180.000 de benefício que é o resultado mais provável.

Depreciações indedutíveis - a empresa **não manterá 100%** do benefício, e assim sendo irá complementar a despesa do imposto de renda corrente e baixar o ir diferido passivo.

Conclusão:

Tributo sobre o tratamento fiscal incerto que será mantido. (480.000*34%)	163.000
Tributo sobre o total da incerteza deduzida no lucro tributável (1.000.000 * 34%)	340.000
Montante que a empresa deverá contabilizar em suas demonstrações financeiras de imposto de renda corrente e diferido (calcular).	176.800

REVISÃO DOS JULGAMENTOS

A interpretação também exige que as empresas revisem os julgamentos e as estimativas aplicadas se os fatos e as circunstâncias mudarem. É **improvável** que fatos e circunstâncias mudem em função da ausência de opinião explícita da autoridade fiscal após uma fiscalização.

Exemplos:

Mudanças na legislação, alteração de taxas, prescrição fiscal do montante incerto, montantes incertos que estavam sendo discutidos judicialmente e a empresa ganhou a causa, resultados de fiscalizações que possam influenciar as estimativas, etc.

Mudanças de fatos e circunstâncias que ocorrerem após o período de aprovação das demonstrações financeiras, cujo impacto seja relevante, a empresa poderá avaliar se poderá aplicar o IAS 10 / CPC 24 Eventos Subsequentes.

Impactos da adoção das novas práticas nas demonstrações financeiras

Basicamente consideramos duas questões principais que poderão ocasionar impactos nas demonstrações contábeis.

Método de mensuração - Dependendo das considerações que a empresa utiliza na mensuração atual das incertezas fiscais, ao aplicar o método do valor mais provável ou esperado, suas estimativas poderão aumentar ou diminuir, impactando o imposto de renda corrente, diferido e taxa de imposto de renda.

Pressuposto de que as autoridades fiscais irão examinar o tratamento fiscal incerto – talvez essa seja a questão mais preocupante da nova interpretação, pois, a partir da adoção desse pressuposto, muitas situações que as empresas estavam cientes do risco, mas não avaliavam, por presumir que seria improvável o fisco examinar, a partir da adoção da interpretação passarão a ter que considerar essas questões como tratamento fiscal incerto e se não for provável que o fisco aceite, deverão provisionar e se for provável o aceite do fisco, mas o valor é relevante, poderão ter que divulgar, o que poderá chamar a do fisco para situações que ele não estava ciente, gerando um processo de fiscalização a partir das divulgações da empresa.

JUROS E MULTAS

O IFRIC 23 não dá procedimentos contábeis específicos relacionados ao juros e multas associados aos tratamentos fiscais incertos, apesar da solicitação de muitos interessados no assunto.

O IFRIC 23 em sua base de conclusões observou que nem a IAS 12/CPC32 e nem outras IFRS se referem explicitamente a juros e multas a pagar ou receber de uma autoridade tributária, observando que **se uma entidade considerar** multas e juros a pagar ou receber como imposto de renda, então esse montante estará dentro do escopo do IAS 12/CPC32 e se houver alguma incerteza relacionadas a eles também se aplicaria essa interpretação.

Se uma entidade não aplicar o IAS/CPC 32 a multas e juros deverá aplicar o IAS 37/CPC 25.

Tal escolha não deve ser tratada em políticas contábeis, mas analisadas caso a caso.

O US GAAP prevê que as empresas poderão considerar os juros como despesa de imposto de renda, desde que tal prática seja prevista na política contábil, assim sendo, algumas empresas que elaboram suas demonstrações financeiras com base no US GAAP, julgam que os juros a pagar ou a receber, relacionados ao imposto de renda devem ser contabilizadas na linha de imposto de renda, aumentando ou diminuindo a taxa efetiva de imposto de renda, ativos e passivos fiscais.

Se os juros forem classificados como despesa de imposto de renda, os juros precisam ser registrados líquidos do benefício fiscal, uma vez que os juros são dedutíveis

No Brasil as empresas geralmente contabilizam as multas pagas espontaneamente ou por auto de infração como despesas operacionais e os juros como receitas ou despesas financeiras, entretanto, com a adoção da nova interpretação **também seria um ponto para ser revisto pelas empresas com apoio de suas auditorias.**

DIVULGAÇÕES

A IFRIC 23 não requer novas divulgações, mas reforça a necessidade de cumprir os requisitos de divulgação existentes, conforme o IAS 1/CPC 26 Apresentação das demonstrações financeiras e IAS 12/CPC32 Tributos sobre o lucro, sobre:

- Julgamentos realizados – considerações utilizadas;
- Premissas ou outras estimativas utilizadas; e
- O impacto potencial de incertezas **que não estejam refletidas** nas demonstrações financeira, mas são relevantes, conforme item 88 do IAS12/CPC 32, abaixo descrito:

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

COMBINAÇÃO DE NEGÓCIOS

A interpretação não aborda explicitamente a o reconhecimento de ativos e passivos fiscais ou diferido de combinações de negócios, entretanto o parágrafo 24 da IFRS 3 exige que uma entidade contabilize ativos ou passivos diferidos que surgem como parte de uma combinação de negócios aplicando IAS 12, logo, a Interpretação aplica-se a tais ativos e passivos diferidos quando há incertezas em relação a eles.

VIGÊNCIA E TRANSIÇÃO

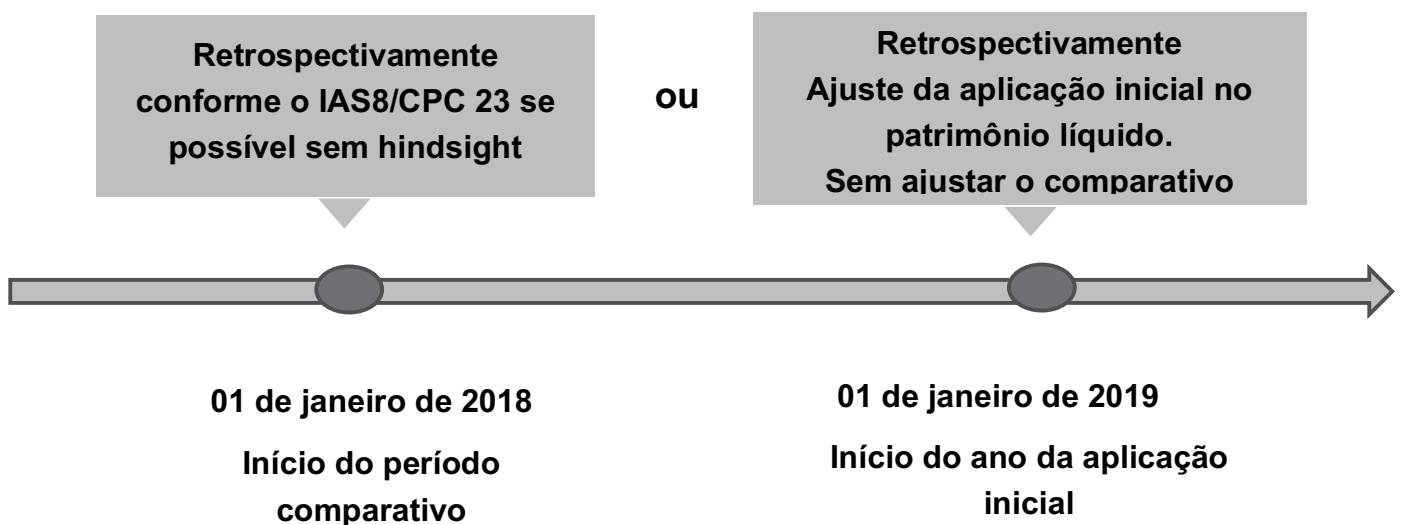
A norma é obrigatória a partir de 01/01/2019, observando que a norma internacional permite sua adoção antecipada.

É recomendável que a empresa já avalie a partir de 2018 os possíveis impactos da nova interpretação em suas demonstrações financeiras.

Na adoção inicial a empresa poderá optar:

- a) Retrospectivamente, conforme o IAS 8/CPC 23 Mudança de Política Contábil, Estimativa e Erro, se possível sem remontar os saldos comparativos.
- b) Retrospectivamente com o ajuste cumulativo da aplicação inicial da norma na data de adoção inicial. Se a entidade escolher essa opção, ela não deverá remontar as informações comparativas. O efeito cumulativo inicial deverá ser contabilizado contra a conta de lucros acumulados ou outra apropriada no patrimônio líquido.

A data de adoção inicial é a data em que a empresa aplica pela primeira vez a interpretação em suas demonstrações financeiras.



IMPLEMENTAÇÃO

Etapas	Início	1º Mês	2º Mês	3º Mês	4º Mês	5º Mês
1						
2						
3						
4						
5						
6						
7						
8						
9						

1. Comunicação interna e treinamento
2. Desenvolvimento de um plano de implementação (jurisdição local e demais).
3. Identificação de todas as posições tributárias incertas significativas
4. Modificar / desenvolver políticas e processos contábeis afetados pela IFRIC 23 – Definição da relevância.
5. Avaliar e desenvolver documentação de apoio para os tratamentos fiscais incertos
6. Elaboração das demonstrações financeiras e divulgações
7. Alterar e / ou desenvolver controles internos
8. Planejamento tributário e gerenciamento de exames fiscais
9. Identificar e determinar os recursos e sistemas adequados necessários para o cumprimento contínuo da IFRIC 23

A implantação do IFRIC 23 poderá ser muito complexa se a empresa for uma multinacional com presença em muitos países diferentes ou possuir muitas posições incertas interdependentes.

ANA MARIA DE ABREU

Recomendamos que os trabalhos de implantação se iniciem ainda em 2018.