

**IFRIC 23 / ICPC 22**

**INCERTEZAS DO IMPOSTO DE RENDA**

## INTRODUÇÃO

- O CPC 32/IAS 12 Tributos não fornecia procedimento específicos contábeis quando da aplicação da legislação tributária sobre transações ou situações incertas e que poderiam ocasionar riscos fiscais futuros para a empresa;
- O IFRIC 23 (ICPC 22) 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, a contribuição social correntes e diferidos e tributos sobre a distribuição de lucros, buscando:
  - Transparência
  - Consistência
  - Comparabilidade das demonstrações contábeis, facilitando a análise dos investidores.

## INTRODUÇÃO

- 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(ICPC 22) 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.



## ALCANCE

O IFRIC 23 é uma interpretação do IAS 12/CPC32 Tributos sobre o Lucro, logo, a norma será aplicada para identificar incertezas:

- Imposto de Renda
- Contribuição Social
- Tributos sobre a distribuição de lucros
- Imposto de Renda Diferido.

**Pergunta fundamental** – O que seria uma incerteza no Imposto de Renda?



## 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.

**O tratamento fiscal incerto poderá alterar o tributo inicialmente reconhecido na contabilidade.**

**Suporte:** legislações, pareceres técnicos, interpretações, jurisprudências, Decisões, etc.

## UNIDADE DE CONTA



As incertezas poderão ser analisadas Individualmente ou em conjunto:

- Relevância
- Natureza
- Como o fisco irá analisar

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 individualmente 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.

Prática



Teoria



## EXEMPLO

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.

Qual seria a melhor escolha?



## PRESSUPOSTO REQUERIDO PARA AVALIAR UM TRATAMENTO FISCAL INCERTO.



Ao avaliar se e como o tratamento fiscal incerto afeta a determinação de lucro tributável (prejuízo fiscal), base fiscal, prejuízos fiscais não utilizados, créditos fiscais não utilizados e alíquotas fiscais, **a entidade deve assumir que a autoridade fiscal examinará os valores que tem direito de examinar e tenha pleno conhecimento de todas as informações relacionadas ao realizar esses exames.**

Item 8 – ICPC 22

O grande desafio!

Transparência  
e ética



Dividendos



## PRESSUPOSTO REQUERIDO PARA AVALIAR UM TRATAMENTO FISCAL INCERTO.



**Quais seriam os impactos desse pressuposto, principalmente para empresas que estão no mercado de capital?**

**Haveria algum risco?**

**A não aplicação do IFRIC 23 poderia gerar um tratamento incerto?**



## PRESSUPOSTO BÁSICO – 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.

Continua



## PRESSUPOSTO BÁSICO – EXEMPLO

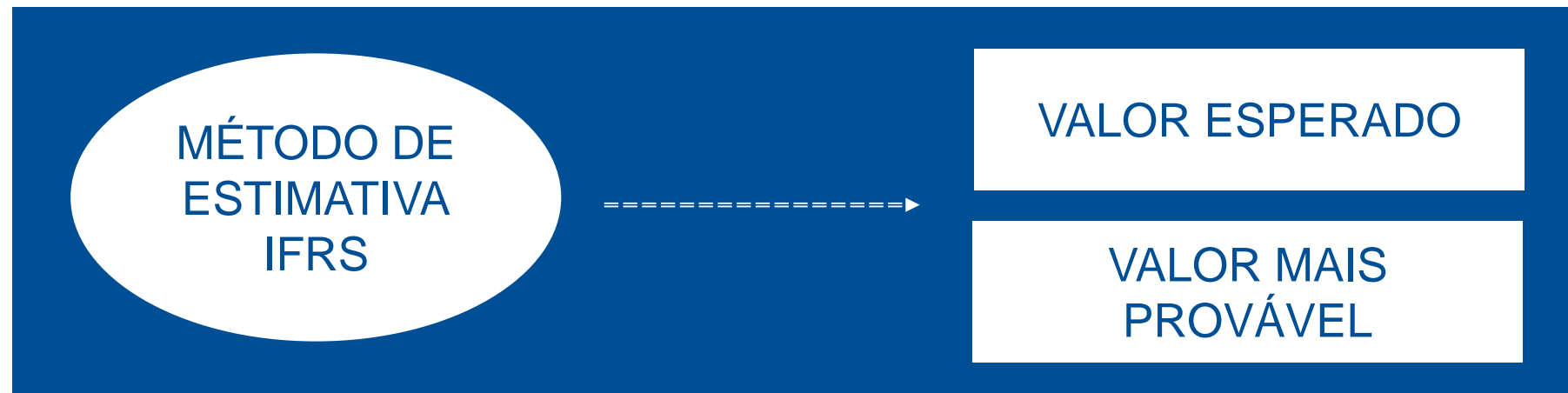
A empresa XYZ esta resistente em divulgar e contabilizar as posições incertas, porque assim irá alertar as autoridades fiscais da existência das mesmas, o que poderá chamar uma fiscalização, ela também não quer impactar negativamente os resultados de sua demonstração financeira com a constituição de 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 que a não aplicação adequada do IFRIC 23 poderia se tornar também um tratamento incerto.



## MENSURAÇÃO

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.





## MENSURAÇÃO

MÉTODO DE  
ESTIMATIVA  
US GAAP



VALOR MAIS PROVÁVEL

VALOR ESPERADO – MÉTODO DE  
PROBALIBILIDADE CUMULATIVA



Como a mensuração entre IFRS e USGAAP são diferentes poderão ocorrer diferença entre os gaaps.

## MENSURAÇÃO IFRS - MÉTODOS

### PROVÁVEL

#### Não há tratamento incerto

O tributo contabilizado está em linha com o informado na declaração de imposto de renda.

### NÃO PROVÁVEL

A posição incerta será mensurada com base:

#### Valor mais provável

A melhor estimativa da incerteza é baseada em possíveis resultados binários ou concentrados em um único valor.

#### Valor esperado

A soma das quantidades ponderadas de probabilidade em uma variedade de possíveis resultados não binários e nem concentrados em um único valor.

A posição incerta poderá ser permanente ou temporária, afetando o imposto de renda corrente e as vezes o diferido.

## VALOR PROVÁVEL OU ESPERADO

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:**

- a) Estabelecer a unidade de conta (a que nível a autoridade fiscal irá fiscalizar)
- b) Mensurar o benefício fiscal que continuará sendo reconhecido.
- c) Provisionar o que a autoridade fiscal não aceitar e que exigirá o pagamento para a resolução da incerteza.
- d) Quais serão os impactos do lançamento contábil



# IFRIC 23 (ICPC 22) – Incertezas – Tributos S/ o Lucro

UNIDADE DE CONTA: BENEFÍCIOS A ADMINISTRADORES					
% de Probabilidade que o fisco poderá aceitar	Valor da incerteza que o fisco poderia aceitar	Valor estimado que será aceito	Taxa de IR - 34%	Benefício fiscal que será mantido.	Benefício fiscal que será mantido
(A)	(B)	(A*B)		Método Valor Esperado	Método 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
<b>C) Tributo sobre o tratamento fiscal incerto que será mantido.</b>				<b>139.400</b>	<b>170.000</b>
<b>D) Valor Incerto</b>	500.000		0	<b>170.000</b>	<b>170.000</b>
<b>Tributo sobre o tratamento fiscal incerto que será provisionado. (D – C)</b>				<b>30.600</b>	<b>0</b>

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

## VALOR PROVÁVEL OU ESPERADO

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:

## VALOR PROVÁVEL OU ESPERADO

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.
<b>TOTAL</b>		<b>1.000.000</b>	

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 PROVÁVEL OU ESPERADO

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

**Prêmios de incentivos** – a empresa manterá 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. $(480.000 * 34\%)$	163.200
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



## PROBABILIDADE CUMULATIVA - USGAAP

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 - USGAAP

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
<b>60</b>	<b>25</b>	<b>55 - mantém o benefício</b>
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).

## REVISÃO DOS JULGAMENTOS

A entidade deve reavaliar o julgamento ou a estimativa requerida por esta Interpretação se os fatos e circunstâncias sobre os quais se baseiam o julgamento ou a estimativa mudarem ou como resultado de novas informações que afetam o julgamento ou a estimativa anterior. **É improvável que a ausência de concordância ou discordância com tratamento fiscal por autoridade fiscal, isoladamente,** constitua mudança em fatos e circunstâncias ou novas informações que afetem os julgamentos e estimativas requeridos por esta Interpretação.

### 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.



## 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.

## JUROS E MULTAS – US GAAP

O US GAAP prevê que as empresas poderão considerar os juros e multas 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 e multas, 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.

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.**

**O impacto potencial de incertezas que não estejam refletidas nas demonstrações financeira, mas são relevantes, conforme item 88 do IAS12/CPC 32**

## DIVULGAÇÕES

*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).*

## VIGÊNCIA E TRANSIÇÃO

Retrospectivamente  
conforme o IAS8/CPC 23 se  
possível sem *hindsight*

ou

Retrospectivamente  
Ajuste da aplicação inicial no  
patrimônio líquido.  
Sem ajustar o comparativo

01 de janeiro de 2018

Início do período  
comparativo

01 de janeiro de 2019

Início do ano da aplicação  
inicial

## DUVIDAS E CURSOS

Ana Abreu – [ana@institutoanaabreu.com.br](mailto:ana@institutoanaabreu.com.br)

Fone: (011) 3554-9492 ou 94478-7799