

Ref. Circular 07/2021

Orientação aos auditores independentes sobre a execução de procedimentos de auditoria relativos ao tema da exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS

Prezados Associados,

Os auditores independentes têm-se deparado com situações diversas com relação a exclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) da base de cálculo do Programa de Integração Social (“PIS”) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (“COFINS”). Esta circular tem o objetivo de esclarecer os principais procedimentos a serem realizados e alinhar o entendimento entre os profissionais de auditoria sobre o tema em referência.

Esse assunto já pode ter sido analisado na auditoria de exercícios encerrados anteriormente, pois inclusive foi tratado pelas áreas técnicas da CVM no OFÍCIO-CIRCULAR/CVM/SNC/SEP/n.º 01/2021, de 29 de janeiro de 2021, item 7.2. Porém, torna-se importante revisá-lo em função de novos desdobramentos judiciais, o que resulta em alteração das circunstâncias, podendo impactar o tratamento contábil dispensado por algumas entidades e, consequentemente, a realização de diferentes procedimentos de auditoria.

Como é de conhecimento público, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, por maioria, em julgamento com repercussão geral no dia 13 de maio de 2021, que o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, sendo a decisão válida a partir de 15 de março de 2017, data em que foi fixada a tese de repercussão geral, quando do julgamento do recurso extraordinário (RE) 574.706, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão em que foi proferido o julgamento. O estabelecido nessa decisão também esclareceu que a tese trata do ICMS destacado em nota fiscal.

O tratamento contábil dispensado por cada entidade, antes da decisão do STF, dependia de uma análise criteriosa da situação específica, levando em consideração a situação processual, o teor da respectiva decisão transitada em julgado e a existência ou não de confiança razoável na mensuração do valor de eventual ativo decorrente do assunto. Porém, com a recente decisão do STF, foram esclarecidas as principais dúvidas que permaneciam em aberto desde 15 de março de 2017, tais como o período de direito ao crédito, assim como a base de cálculo dos valores.

Orientamos, dessa forma, os auditores a observar a situação de cada entidade, uma vez que esses novos fatos resultaram em diversas situações com desdobramentos diferentes, sendo as mais comuns apresentadas a seguir:

- Entidades que não possuem ação judicial, nem pedidos administrativos: têm o direito de excluir o ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS a partir da data do julgamento do STF (caso não o tenham feito a partir de 15 de março de 2017) e de realizar a compensação ou pleitear o resarcimento dos valores pagos a maior a partir de 15 de março de 2017.

- Entidades que possuem pedidos administrativos e ações judiciais iniciadas após 15 de março de 2017 têm o direito de excluir o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS a partir da data do julgamento do STF e pleitear a compensação ou o resarcimento dos valores pagos a maior a partir de 15 de março de 2017, com o trânsito em julgado.
- Entidades que possuem pedidos administrativos e ações judiciais iniciadas antes de 15 de março de 2017 e que não tiveram o trânsito em julgado: têm o direito de excluir o ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS a partir da data do julgamento do STF e aguardam o trânsito em julgado de seu processo de forma consistente com a decisão do STF de maio de 2021, para iniciar os procedimentos para pleitear a compensação ou o resarcimento dos valores pagos a maior, no período de abrangência de seu processo.
- Entidades que possuem pedidos administrativos e ações judiciais e que já tiveram o trânsito em julgado para excluir o ICMS das bases de cálculo do PIS e da COFINS: devem avaliar se os esclarecimentos relacionados à determinação da mensuração com base no ICMS destacado resultam em uma nova estimativa dos valores aos quais obtiveram o direito.

O entendimento técnico referente ao tratamento contábil a ser dispensado à matéria deve ser avaliado por administradores das entidades, acompanhado de seus auditores independentes, à luz do que prescreve o CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes, parágrafo 33:

“33. Os ativos contingentes não são reconhecidos nas demonstrações contábeis, uma vez que pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado.” *Porém, quando a realização do ganho é praticamente certa, então o ativo relacionado não é um ativo contingente e o seu reconhecimento é adequado [grifo nosso].*

Com a decisão do STF com repercussão geral, em muitas circunstâncias, a compensação ou o resarcimento dos valores pagos a maior referentes aos créditos tributários mencionados é uma questão temporal, mesmo nos casos em que as entidades aguardam o trânsito em julgado de seu processo individual, uma vez que a matéria já está definida, o que torna sua realização praticamente certa, à luz do parágrafo 33 do CPC 25, transcrito acima. Tal entendimento poderia ser refutado em cenários em que o processo específico de uma entidade apresentar riscos específicos, considerando, por exemplo, questões meritórias acessórias ou processuais, bem como limitação na capacidade de realização dos referidos créditos, que podem representar, em seu caso particular, que a realização do ganho não seria praticamente certa.

Nesse sentido, se for praticamente certo que ocorrerá uma entrada de benefícios econômicos, o ativo e o correspondente ganho devem ser reconhecidos no período em que ocorrer a mudança de estimativa e eventuais provisões reconhecidas devem ser revertidas, desde que observado o que prescreve o parágrafo 59 do CPC 25.

Observamos que os valores a serem registrados nas demonstrações contábeis nessa situação dependem de estimativas, julgamentos e da documentação suporte disponível. Logo, orientamos os auditores 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 procedimentos de auditoria, a fim de obter evidências suficientes e apropriadas para emitir uma opinião. Por exemplo, a obtenção e análise dos assessores jurídicos das entidades, envolvimento de especialistas tributários para entendimento das premissas de cálculo do valor, recálculo dos valores reconhecidos, inspeção de documentação, avaliação da análise de valor recuperável desses ativos, análise dos valores apresentados em notas explicativas, entre outros.

Em raras situações, os preparadores das demonstrações contábeis podem dispor de elementos e concluir que não é possível estimar os valores envolvidos com confiança razoável. Nesses casos, o auditor deve avaliar todas as circunstâncias envolvidas, como, por exemplo, deficiências nos controles internos, isto é, se é o caso de inexistência, deficiência ou falha de controle interno que dificulte a obtenção oportuna de informações. Também deve avaliar as informações abrangentes sobre as estimativas e condições consideradas sobre o fato, bem como as bases de conclusão para o não reconhecimento, e se os motivos estão devidamente divulgados nas notas explicativas, quando aplicável.

Circunstância de deficiências de controles internos poderá 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, quando o auditor deve concluir 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. Por outro lado, caso a Companhia identifique alguma situação, considerada como elemento de incerteza, como, por exemplo, a existência de algum aspecto processual, ausência de alguma documentação ou algo mais específico, o auditor deverá exercer o julgamento profissional para avaliar se está diante de uma incerteza de fato, o que remeteria a classificação deste ativo como contingente, ou uma situação de limitação de escopo em seu relatório de auditoria ou revisão.

Os auditores devem também avaliar se as entidades procederam à divulgação apropriada em nota explicativa, de modo que os usuários possam conhecer tempestivamente a implicação dos novos fatos e desdobramentos derivados da decisão do STF e considerar o eventual impacto de sua ausência em seu relatório.

Para as demonstrações contábeis com exercício findo em ou anterior a 31 de dezembro de 2020 ainda não encerradas, os auditores devem observar o tratamento dado pela administração ao tema, como comentado anteriormente e também observar o entendimento dessa no que tange a aplicação de divulgações do CPC 24 - Eventos Subsequentes. Normalmente, fatos novos que confirmem a existência de um ativo em data posterior ao encerramento do exercício (por exemplo, o julgamento do STF de 13 de maio de 2021) não geram efeitos retroativos às demonstrações contábeis.

Com relação às demonstrações intermediárias de 30 de junho de 2021 (bem como demonstrações contábeis a partir de 31 de maio de 2021), ainda que a mensuração dos créditos possa se concretizar entre a data final do período a que se referem as demonstrações e a data na qual é autorizada a emissão dessas demonstrações contábeis, uma vez que as condições para reconhecimento do ativo já existiam na data final do

período de reporte, tal fato não é um evento subsequente conforme CPC 24 (isto é, não representam fatos ou condições novos), mas um evento do próprio período ou exercício a ser contemplados nas demonstrações.

Adicionalmente, o auditor, ao analisar o registro do ganho decorrente dos créditos tributários, deve observar a avaliação da entidade quanto ao impacto sobre os tributos sobre lucro, correntes e/ou diferidos, à luz do CPC 32 – Tributos sobre o lucro.

Por fim, reforçamos que essa orientação também é relevante na execução dos procedimentos de revisão de demonstrações financeiras intermediárias de acordo com a NBC TR 2400 e 2410.

Estamos à disposição para esclarecimentos

Atenciosamente.

São Paulo, 26 de julho de 2021.

Valdir Renato Coscodai
Presidente

Carla Bellangero
Diretora Técnica