



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16682.720072/2010-65
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9101-003.430 – 1ª Turma**
Sessão de 7 de fevereiro de 2018
Matéria Retificação de declarações fiscais.
Recorrente BANCO NACIONAL S/A - EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL
Interessado UNIÃO (FAZENDA NACIONAL)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

MUDANÇA DE ESTIMATIVA CONTÁBIL. RETIFICAÇÃO DE DIPJ EM PERÍODO ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE.

A mudança de estimativa contábil não consiste em retificação de erro e não autoriza o reconhecimento de seus efeitos tributários em períodos anteriores mediante ajustes ao lucro real

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(assinado digitalmente)

Luis Flávio Neto – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luis Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por **Banco Nacional S/A** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrente**”), em face do acórdão n. **1101-00.756** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O recurso especial versa sobre a validade da retificação de DIPJ do ano de 2005, com a conseqüente majoração dos saldos de prejuízos acumulados, em virtude de comunicado do Banco Central ("BACEN") emitido em 2006, em que esta comunica modificações na contabilização de débitos do recorrente no Programa de Estimulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional ("PROER"), no qual a referida instituição regulatória figura como credora.

A aludida comunicação emitida pelo BACEN ao ora recorrente apresenta o seguinte conteúdo:

“Senhor Liquidante.

Comunicamos a V. Sa. que procedemos a adequação da contabilização dos créditos do Banco Central perante instituições em liquidação extrajudicial, oriundos do Programa de Estimulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional (PROER), com garantia real, às disposições do parágrafo único do art. 26 do Decreto-lei 7.661 de 1945 e do parágrafo único do art. 124 da Lei 11.101 de 2005.

2. Em decorrência, o balanço de junho/2006 passa a refletir aqueles créditos atualizados com os encargos originalmente previstos nos contratos, resultando no montante de R\$10.989.313.427,43 (dez bilhões, novecentos e oitenta e nove milhões, trezentos e treze mil, quatrocentos e vinte e sete reais e quarenta e três centavos), conforme planilha de cálculo já enviada a essa instituição.

3. As modificações na forma de registro e contabilização dos créditos do PROER observam as normas internacionais de padronização contábil elaboradas pelo International Accounting Standards Board (IASB) e os seguintes critérios:

a) Saldos: encargos iguais ao custo médio dos títulos e direitos creditórios dados em garantia, acrescidos de 2% a.a.;

b) Garantias: fluxos ajustados a valor presente utilizando como taxas de desconto as divulgadas pelo Comitê para Análise de Risco (Nota-Comitê Portaria 24593- 002/2006, de 26.6.2006) para os seguintes ativos: CVS/FCVS - 14,71% a.a.; NTN-A3 - 8,02% a.a.. Quanto ao TDAE, utilizou-se a taxa de desconto divulgada pelo exp. Deafi/Diaco- 2006/60, de 27.6.2006: 10,53% a.a.. Para o ativo FCVS foi aplicada a taxa de rejeição de 10,67% informada pela CEF em 1.12.2005;

c) Natureza: quanto à classificação, considera-se que todo crédito do Banco Central, seja com garantia real (Proer), ou não, é de natureza preferencial;

4. Assim, deverá V. Sa. providenciar a adequação da contabilidade desse liquidando às mencionadas disposições legais de modo a refletir a real situação de suas obrigações e de seus ativos, consideradas as taxas mencionadas no item precedente.”

Entre outras coisas, o acórdão recorrido repisou que, em face da comunicação emitida pelo BACEN:

"A contribuinte ajustou contabilmente saldo de suas obrigações em junho de 2006, mas registrou em Notas Explicativas que os reflexos fiscais do ajuste do passivo pertinentes a 2004 e 2005 seriam reconhecidos com as retificações das Declarações pertinentes.

Os arquivos eletrônicos fornecidos à fiscalização permitiram quantificar o ajuste total em R\$ 6.163.040.617,60, sendo a parcela de R\$ 3.781.800.314,81 registrada a título de Lucros ou Prejuízos Acumulados de Exercícios Encerrados, e subdividida nos valores de R\$ 1.787.409.504,17 pertinente ao período de novembro/95 a dezembro/2000, e de R\$ 1.994.390.810,65 pertinente ao período de janeiro/2001 a dezembro/2005. Deste último montante, o valor de R\$375.410.901,44 foi apropriado no ano-calendário 2005, mediante exclusão na apuração do lucro real informada em DIPJ retificadora, e sem alteração da contabilidade ou das demonstrações financeiras de 2005".

Ademais, o acórdão recorrido, citando o relato do acórdão da DRJ, assim apresenta os fatos presentes neste caso:

"Registrou a Fiscalização que a Interessada não alterou a contabilidade, nem as demonstrações financeiras de 2005, mas retificou a DIPJ para excluir, das bases fiscais, parte do ajuste da dívida PROER efetuado em Junho/2006.

Entendeu a fiscalização que os efeitos do ajuste determinados pelo BACEN só poderiam afetar os resultados do próprio período ou posteriores, e nunca retroagir a 2005, uma vez que tratou o caso de mudanças de estimativas, sendo que o Banco Central levou todo o ajuste dos saldos dos créditos PROER ao resultado de 2006.

Com base nestas informações, a Fiscalização entendeu que ocorreram as seguintes infrações:

Infração 001. Glosa de prejuízos compensados indevidamente pela inobservância do limite de 30%.

Infração 002. Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real, referentes a créditos baixados como perdas de dedutibilidade não comprovada, e embutidos no valor excluído pela contribuinte a título de "reversão de provisões" no LALUR, DIPJ ac 2005, Ficha 09-B, linha 22, e na DIPJ ac 2006, Ficha 09-B, linha 21;

Infração 003. Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real por meio de juros produzidos por NTN-A3, não beneficiados pela lei de isenção, gerando a redução indevida do Lucro Real, conforme LALUR; DIPJ AC 2005, Ficha 09-B, linha 32; e DIPJ AC 2006, Ficha 09-B, linha 31;

Infração 004. Exclusões/compensações não autorizadas pela legislação do imposto de renda, de valores do lucro líquido do exercício. Valor identificado como parte do ajuste de dívida PROER efetuado em Junho/2006, cujo efeito a Interessada pretendeu trazer para o resultado fiscal de 2005 (LALUR e DIPJ AC 2005, Ficha 09-B, linha 33)."

A DRJ julgou a impugnação administrativa integralmente improcedente (**e-fls. 1.584 e seg.**). A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASE DE CÁLCULO NEGATIVA. LIMITE. 30%.

A limitação de 30% do lucro líquido ajustado para compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa não excepciona a entidade em fase de liquidação extrajudicial.

INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS. REGIME DE LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. NORMAS APLICÁVEIS.

As instituições financeiras submetidas a regime de liquidação extrajudicial sujeitam-se às mesmas normas da legislação tributária aplicáveis às instituições ativas, relativamente aos impostos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

JUROS DE NOTAS DO TESOUREO NACIONAL. ISENÇÃO.

A isenção dirigida aos juros produzidos por Notas do Tesouro Nacional, (NTN), prevista no artigo 4º da Lei nº 10.179, de 2001, aplica-se apenas às da série A, sub-série 1 - NTN-A1.

Lei nº 10.179, de 2001, artigos 1º a 4º, e Decreto nº 3.540, de 2000, artigos 6º e 7º, combinados com CTN, artigo 111, inciso II.

PROVISÃO. REVERSÃO. EXCLUSÃO.

A reversão de uma provisão que, quando da sua constituição, foi adicionada ao lucro real (oferecida à tributação), somente não constituirá receita passível de tributação, se forem cumpridos os requisitos do artigo 9º, da Lei nº 9.430, de 1996.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Foi interposto recurso voluntário pelo contribuinte (**e-fls. 1611 e seg.**), ao qual foi dado provimento parcial pela Turma *a quo*, “para excluir da base imponible dos lançamentos de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2005 a parcela de R\$ 287.779,22, bem como exonerar as exigências de IRPJ e CSLL relativas ao ano-calendário 2006” (**e-fls. 1.754 e seg.**). O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005, 2006

CONEXÃO. Não sendo mais possível a reunião dos processos conexos, para julgamento conjunto, os efeitos da conexão são determinados em razão das infrações verificadas. **REITERAÇÃO DE CONDUTA EM PERÍODOS DE APURAÇÃO POSTERIORES. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO SUBMETIDO A NOVA ANÁLISE DA AUTORIDADE LANÇADORA. APRECIÇÃO INDEPENDENTE DO LITÍGIO.** A reiteração de conduta em mais de um período de apuração não dispensa a apreciação dos contornos próprios da infração verificada no período autuado. Os efeitos de um mesmo fato jurídico tributário exigem apreciação específica no contencioso administrativo tributário se outra foi a motivação fiscal para exigência do crédito tributário dele decorrente.

MUDANÇA DE ESTIMATIVA CONTÁBIL. RETIFICAÇÃO DE DIPJ EM PERÍODO ANTERIOR. IMPOSSIBILIDADE. A mudança de estimativa contábil não consiste em retificação de erro, e não autoriza o reconhecimento de seus efeitos tributários em períodos anteriores, mediante ajustes ao lucro real veiculados em retificação da DIPJ. **LANÇAMENTO QUE TAMBÉM ALCANÇA PERÍODO NO QUAL É CONTABILIZADO O AJUSTE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.** Não subsiste o lançamento decorrente de outras infrações no ano-calendário em que promovido o ajuste contábil que ensejou a exclusão glosada em período anterior, quando ausente motivação que inviabilize a dedução do ajuste no período em que contabilizado.

PERDAS NO RECEBIMENTO DE CRÉDITOS. Correta a glosa das parcelas que a autoridade lançadora demonstrou corresponder à exclusão de perdas da base tributável não suportada pelas provas exigidas na legislação tributária, mas não subsiste a exigência no ano-calendário 2006, em razão da falta de certeza e liquidez decorrente dos ajustes por mudança de estimativa contábil.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. LIMITE DE 30% DO LUCRO LÍQUIDO AJUSTADO. A limitação de 30% do lucro líquido ajustado, para compensação de prejuízos fiscais, não excepciona a entidade em fase de liquidação extrajudicial. **INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS.**

REGIME DE LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. NORMAS APLICÁVEIS. As instituições financeiras submetidas a regime de liquidação extrajudicial se sujeitam as mesmas normas da legislação tributária aplicáveis às instituições ativas, relativamente aos impostos e as contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil. INFLUÊNCIA DE OUTRA INFRAÇÃO IMPUTADA NO MESMO LANÇAMENTO. Improcedente a exigência no ano-calendário 2006, em razão da falta de certeza e liquidez decorrente dos ajustes por mudança de estimativa contábil.

JUROS DE NOTAS DO TESOUREO NACIONAL. ISENÇÃO. A isenção dirigida aos juros produzidos por Notas do Tesouro Nacional (NTN), prevista no artigo 4º da Lei nº 10.179/01, aplica-se apenas as da série A subsérie 1 - NTN - AI. LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO. MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. A questão sobre a exigibilidade ou não da multa de ofício das empresas em regime de liquidação extrajudicial deve ser tratada somente na fase de execução e no foro competente, até mesmo porque a situação de liquidação extrajudicial ou falência pode ser cessada antes da realização da execução.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Receita Federal do Brasil são devidos, no período de inadimplência, a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

A PFN opôs embargos de declarações (**e-fls. 1.789 e seg.**), os quais foram rejeitados por despacho (**e-fls. 1.796 e seg.**).

O contribuinte, por sua vez, interpôs recurso especial, arguindo divergência de interpretação quanto à validade das retificações de anos anteriores em virtude do narrado comunicado do BACEN (**e-fls. 1.847 e seg.**)

Em breve síntese, indica o contribuinte que o acórdão recorrido teria considerado legítima a retificação de sua DIPJ apenas quanto ao ano de 2006 (ano em que o comunicado do BACEN foi recebido), considerando ilegítima a referida retificação para períodos pretéritos, no caso, 2005. Tal decisão teria justificativa no fato de que, por se tratar de mudança de estimativa contábil, esta não afetaria exercícios anteriores. Contudo, afirma o contribuinte que esse posicionamento divergiria de outras decisões, em que se permitiu tal retificação. Sustenta, então, que, “devido à obrigação superveniente, torna-se possível e devida a retificação da declaração de rendimentos para adequar os fatos à realidade” (**e-fls. 1859**).

O recurso especial foi integralmente admitido por despacho (**e-fls. 1.959 e seg.**).

Cientificada, a PFN apresentou contrarrazões ao recurso especial (**e-fls. 1.965 e seg.**), argumentando, em breve síntese, que:

- Não haveria similitude com os paradigmas n. 1302-000.596 e 1302-000.597, pois, enquanto estes analisam a possibilidade de apresentação de declaração de retificadora, o presente processo analisaria os efeitos da revisão dos critérios contábeis.

- “Como se observa, as normas contábeis determinam que o reconhecimento da mudança de estimativa afeta os resultados do próprio período ou posteriores, e nunca retroagem a períodos anteriores, justamente por não serem retificações de erros, conforme vimos acima”.

Na sessão de 6 de junho de 2017, este Colegiado decidiu acolher a preliminar de não conhecimento apresentada pela PFN e não conhecer o recurso especial interposto pelo contribuinte, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

O conhecimento do recurso especial pressupõe a existência de acórdãos hábeis a evidenciar divergência de interpretação quanto à mesma matéria.

No entanto, o contribuinte impetrou o mandado de segurança n. 012608-37.2017.4.01.3400, perante a 5ª Vara Federal Cível da Seção Judiciária do Distrito Federal, por meio do qual foi concedida medida liminar determinando o conhecimento do presente recurso especial e o consequente julgamento de seu mérito. Destaca-se o dispositivo da r. decisão judicial:

“Ante o exposto, DEFIRO a liminar e determino às impetradas que conheçam do recurso especial interposto no processo Administrativo nº 16682.720072/2010-65, decorrente do Acórdão nº 9101-002.879, encaminhando-o para apreciação e julgamento pela la Turma do CSRF, mantendo-se suspensa a exigibilidade do crédito tributário, nos termos dos incisos III e IV, do artigo 151, do CTN.

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator

Tendo em vista a ordem judicial proferida nos autos do mandado de segurança n. 012608-37.2017.4.01.3400, devem cessar as discussões quanto à sua admissibilidade e enfrentado o seu mérito.

O mérito do recurso consiste em saber se as modificações contábeis comunicadas pelo BACEN em relação ao PROER, em 2006, seriam aplicáveis apenas àquele próprio período e aos seguintes (como decidiu o acórdão recorrido) ou se poderiam ser aplicadas retroativamente, demandando, inclusive, retificações fiscais (como sustenta o contribuinte). Ocorre que, com a modificação contábil em questão, haveria o aumento do valor da obrigação PROER no passivo, bem como do correspondente aumento do prejuízo fiscal e da base negativa da CSLL.

Para o presente julgamento, duas questões devem ser respondidas, sendo a primeira de natureza formal e a segunda de natureza material: i) se é possível a retificação de DIPJ pelo contribuinte a qualquer momento; ii) se as alterações de critérios contábeis seriam aplicáveis para períodos passados ou apenas para presentes e futuros, de forma que as retificações levadas a termo pelo contribuinte realmente seriam devidas.

A primeira questão, de natureza formal, não parece demandar maiores discussões, sendo lícito ao contribuinte, especialmente na hipótese de lançamento por homologação, realizar a retificação de suas declarações para sanar incorreções e realizar ajustes necessários, inclusive se disso resultar a redução do montante do imposto devido (ou, como é o caso dos autos, aumentar o montante de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL). Sublinha-se, nesse sentido, o art. 832 do RIR/99.

Os acórdãos apresentados como paradigmas de divergência (n. 1302-000.596 e 1302-000.597, IRPJ e CSLL, respectivamente) analisaram autuações impostas ao próprio recorrente, relacionadas a retificações conduzidas em razão do mesmo comunicado BACEN na DIPJ atinente ao ano-calendário de 2004. Nessas autuações, ao que tudo indica, a fiscalização considerou que o art. 147 do CTN impediria a retificação da referida declaração (questão formal), o que aparentemente correspondeu à única motivação para a autuação do contribuinte.

Os referidos acórdãos corretamente compreenderam que o art. 147 do CTN não pode ser aplicado como fundamento para impedir que o contribuinte realize a retificação de suas declarações atinentes ao IRPJ e CSLL (tributos sujeitos a lançamento por homologação). Ocorre que as restrições contidas no referido enunciado do CTN não se aplicam aos lançamentos por homologação, pois tutelam o chamado lançamento por declaração (ou “lançamento misto”). Tais acórdãos confirmaram o entendimento que já havia sido expressado pelos i. julgadores da DRJ, que igualmente decidiram cancelar aquelas autuações fiscais.

Entretanto, é importante observar que o art. 147 do CTN não foi adotado como fundamento para a autuação fiscal que deu origem ao processo administrativo ora sob julgamento. No presente caso, atinente ao ano-calendário de 2005, o i. agente fiscal consigna expressamente acolher a improcedência do fundamento adotado para o ano de 2004 (questão formal), de forma a aceitar que referidas retificações, caso efetivamente devidas (questão material), viesse a ser realizadas pelo contribuinte. Nesse sentido, vale transcrever o seguinte trecho do TVF (**e-fls. 1543 e seg.**):

Primeiramente, cumpre mencionar que questão semelhante foi objeto de auto de infração lavrado para a mesma contribuinte, relativo ao ano-calendário 2004. Na ocasião, a autuação questionou o direito de a contribuinte retificar a DIPJ para reduzir a base tributável, por não haver sido comprovada a ocorrência de erro. A Delegacia de Julgamento considerou improcedente o auto, nesta parte, reconhecendo à contribuinte o direito de retificar a DIPJ, “para adequar os fatos à realidade”.

Importa ressaltar, contudo, que não foi examinado, na época, *o aspecto material da exclusão* em si, mas apenas o aspecto formal da autuação, ou seja, a possibilidade ou não de a contribuinte retificar a DIPJ para refletir mudança no critério de contabilização. Como se verá, o presente procedimento fiscal difere do anterior – o auto de infração ora lavrado não se baseia na impossibilidade de retificação da DIPJ, mas sim, na *improcedência da exclusão pretendida*, em razão de sua *natureza* e de seus *fundamentos*.

O núcleo do auto de infração, na parcela devolvida a este Colegiado, situa-se mais precisamente na segunda questão acima apresentada: se as modificações contábeis seriam aplicáveis para períodos passados ou apenas para o corrente e os futuros, de forma que as retificações levadas a termo pelo contribuinte realmente seriam devidas (questão material).

Consignou o acórdão recorrido que "registrou a Fiscalização que a Interessada não alterou a contabilidade, nem as demonstrações financeiras de 2005, mas retificou a DIPJ para excluir, das bases fiscais, parte do ajuste da dívida PROER efetuado em Junho/2006".

O i. agente fiscal considerou que as referidas modificações tratar-se-iam de “mudança de estimativa contábil”, com eficácia apenas prospectiva. A referida conclusão levou em consideração o pronunciamento emitido pelo BACEN, a contabilização adotada por este enquanto credor da recorrente no PROER e, ainda, as normas enunciadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC”).

Nesse sentido, vale transcrever o seguinte trecho do TVF (**e-fls. 1559 e seg.**):

Entendemos que não há suporte para a exclusão pretendida no ano-calendário 2005. A contabilidade de 2005 reflete as despesas com encargos PROER calculadas pela sistemática então vigente, *em perfeito paralelo com a contabilidade do credor destas obrigações* – o BANCO CENTRAL.

Em Junho de 2006, o BANCO CENTRAL anunciou uma *mudança de estimativa contábil*, derivada da necessidade de adequar os saldos dos créditos PROER, a receber de instituições em liquidação, à nova legislação de Falências. Como resultado, os saldos foram ajustados, primeiro registrando-se os encargos calculados pelas taxas contratuais, e em seguida, promovendo-se o acerto a valor justo (valor de mercado/realização das garantias). O BANCO CENTRAL levou as contrapartidas deste ajuste inteiramente ao resultado de Junho de 2006. Vale lembrar que, a teor do Pronunciamento Técnico CPC 23, que traz para o âmbito nacional a Norma Internacional de Contabilidade 8, os efeitos das mudanças de estimativas só se produzem sobre o resultado do período em que efetuadas ou naquele e seguintes.

Consideramos que as liquidandas devedoras das obrigações PROER, entre estas o NACIONAL, não podem dar ao ajuste da dívida PROER tratamento diverso daquele adotado pelo órgão regulador, e também seu credor, o BANCO CENTRAL.

Pelos motivos expostos, efetuamos a glosa da exclusão informada na DIPJ retificadora, Ficha 09-B, linha 33.



Exclusão glosada: R\$ 375.410.901,44.

Por seu turno, a decisão recorrida realizou igual investigação quanto à pertinência material (e não apenas formal) das retificações realizadas, aprofundando a questão meritória dos ajustes pretendidos em vista da determinação do BACEN. A decisão recorrida compreendeu, em resumo, que, ainda que retificações fossem permitidas para a correção de critérios equivocados, os ajustes determinados pelo BACEN em 2006 não afetariam exercícios anteriores e, não demandariam retificações nas declarações fiscais referentes a 2005.

A decisão recorrida deu destaque às Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras Intermediárias do BACEN referentes a junho de 2006, nos seguintes termos:

“Os créditos do Bacen com as instituições em liquidação são originários de operações de assistência financeira (Proer) e de saldos decorrentes de saques a descoberto na conta reservas bancárias.

A correção desses créditos era efetuada pelas taxas contratuais a partir da data do desembolso, e pela TR, a partir da data da liquidação da instituição, conforme entendimento vigente da legislação. Porém, **para melhor representar esses créditos**, nesse semestre o valor reconhecido na contabilidade passou a ser calculado a partir da aplicação do art. 26, parágrafo único, da Lei de Falências, pelo qual a parcela dos créditos originada de

operações com o Proer deve ser atualizada pelas taxas contratuais, até o limite das garantias.

Em função desse novo entendimento, o valor justo desses créditos é avaliado pelo valor de mercado das garantias originais, excluídos os créditos preferenciais do Bacen (pagamentos de despesas essenciais à liquidação, encargos trabalhistas e encargos tributários). **Essas alterações foram classificadas como mudança de estimativas de acordo com a NIC 8 - Políticas Contábeis, Mudança de Estimativas e Erros** e não ocasionaram impacto significativo no resultado do Bacen, conforme demonstrado no quadro a seguir, que apresenta os valores de 30.6.2006, calculados pela metodologia atual e pela metodologia anterior.” (grifos acrescentados)

Ademais, a decisão recorrida também deu destaque que as referidas Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras Intermediárias do BACEN foram auditadas pela KPMG Auditores Independentes, com a transcrição do seguinte trecho de seu parecer:

"Os créditos do Bacen com as instituições em liquidação são originários de operações de assistência financeira (Programa de Estimulo à Reestruturação e ao Fortalecimento do Sistema Financeiro Nacional - Proer) e de saldos decorrentes de saques a descoberto na conta Reservas Bancárias.

A realização desses créditos está sujeita aos ritos legais e processuais prescritos na Lei das Liquidações (Lei 6.024/1974) e na Lei de Falências (Lei 11.101/2005). Essa legislação, entre outros pontos, determina:

- que serão suspensos os prazos anteriormente estabelecidos para a liquidação das obrigações;
- que deverá ser feito o pagamento dos passivos em observância à ordem de preferência, estabelecida pela lei: despesas da administração da massa, créditos trabalhistas, credores com garantias reais, créditos tributários e, por fim, os créditos quirografários;
- que se estabelecerá o quadro geral de credores, instrumento pelo qual se identificam todos os credores da Instituição, o valor efetivo de seu crédito e sua posição na ordem de preferência para o recebimento;
- que serão previstos os procedimentos necessários à realização dos ativos, como a forma da venda (direta ou em leilão, ativos individuais ou conjunto de ativos).

Tendo em vista essas características, não se pode precisar o momento da realização desse ativo, cabendo salientar, entretanto, que a maior parte dos créditos do Bacen possui garantia real e, como tal, tem seus valores de realização vinculados ao valor dessa garantia, conforme descrito a seguir.

b) Classificação e forma de avaliação

Esses créditos são classificados como Valor Justo a Resultado por designação da Administração do Bacen, que considerou essa classificação mais relevante, tendo em vista as seguintes características:

- constituem uma carteira de ativos, de mesma origem - decorrem da atuação do Bacen como entidade fiscalizadora do sistema financeiro nacional;
- são, desde 1999, ativos avaliados pelo seu valor de realização, para efeitos gerenciais e contábeis. Essa forma de avaliação reflete os objetivos do Bacen ao tratar os processos de liquidação extrajudicial, ou seja, leva à conclusão no menor tempo possível e da forma menos onerosa para a autoridade monetária e para os depositantes e investidores.

A correção desses créditos era efetuada pelas taxas contratuais, a partir da data do desembolso, e pela TR, a partir da data da liquidação da instituição, conforme entendimento vigente da legislação. Porém, para melhor representar esses créditos, a partir de 10.1.2006 o valor reconhecido na contabilidade passou a ser calculado com a aplicação do art. 26, parágrafo único, da Lei de

Falências, pelo qual a parcela dos créditos originada de operações com o Proer deve ser atualizada pelas taxas contratuais até o limite das garantias. Em razão desse novo entendimento, o valor justo desses créditos é avaliado pelo valor de mercado das garantias originais, excluídos os créditos preferenciais ao Bacen (pagamentos de despesas essenciais à liquidação, encargos trabalhistas e encargos tributários). Essas alterações foram classificadas como mudança de estimativas, de acordo com a NIC 8, e não ocasionaram impacto significativo no resultado do Bacen no período, não sendo esperados impactos significativos em períodos subsequentes."

É fundamental observar que o BACEN, em sua correspondência encaminhada ao contribuinte, expressamente consignou que "as modificações na forma de registro e contabilização dos créditos do PROER observam as normas internacionais de padronização contábil elaboradas pelo International Accounting Standards Board (IASB)". Assim, embora BACEN não tenha expressado em seu comunicado a eficácia temporal da referida modificação, deixou consignado que esta deveria ser analisada a partir dos referidos padrões internacionais de contabilidade. Por sua vez, em suas Notas Explicativas, o BACEN faz remissão ao "IAS 8 – Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors (IASB)".

O Pronunciamento Técnico CPC n. 23 corresponde à "tradução" do IAS 8, implementado em razão da adoção dos padrões internacionais de contábeis ("Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro"). O referido Pronunciamento traz as seguintes definições:

Definições 5.

Os termos que se seguem são usados neste Pronunciamento com os seguintes significados:

Políticas contábeis são os princípios, as bases, as convenções, as regras e as práticas específicas aplicados pela entidade na elaboração e na apresentação de demonstrações contábeis.

Mudança na estimativa contábil é um ajuste nos saldos contábeis de ativo ou de passivo, ou nos montantes relativos ao consumo periódico de ativo, que decorre da avaliação da situação atual e das obrigações e dos benefícios futuros esperados associados aos ativos e passivos. As alterações nas estimativas contábeis decorrem de nova informação ou inovações e, portanto, não são retificações de erros.

Omissão material ou incorreção material é a omissão ou a informação incorreta que puder, individual ou coletivamente, influenciar as decisões econômicas que os usuários das demonstrações contábeis tomam com base nessas demonstrações. A materialidade depende da dimensão e da natureza da omissão ou da informação incorreta julgada à luz das circunstâncias às quais está sujeita. A dimensão ou a natureza do item, ou a combinação de ambas, pode ser o fator determinante.

Erros de períodos anteriores são omissões e incorreções nas demonstrações contábeis da entidade de um ou mais períodos anteriores decorrentes da falta de uso, ou uso incorreto, de informação confiável que:

(a) estava disponível quando da autorização para divulgação das demonstrações contábeis desses períodos; e

(b) pudesse ter sido razoavelmente obtida e levada em consideração na elaboração e na apresentação dessas demonstrações contábeis.

Tais erros incluem os efeitos de erros matemáticos, erros na aplicação de políticas contábeis, descuidos ou interpretações incorretas de fatos e fraudes.

Aplicação retrospectiva é a aplicação de nova política contábil a transações, a outros eventos e a condições, como se essa política tivesse sido sempre aplicada.

Reapresentação retrospectiva é a correção do reconhecimento, da mensuração e da divulgação de valores de elementos das demonstrações contábeis, como se um erro de períodos anteriores nunca tivesse ocorrido.

Aplicação impraticável de requisito ocorre quando a entidade não pode aplicá-lo depois de ter feito todos os esforços razoáveis nesse sentido. Para um período anterior em particular, é impraticável aplicar retrospectivamente a mudança em política contábil ou fazer a reapresentação retrospectiva para corrigir um erro se:

(a) os efeitos da aplicação retrospectiva ou da reapresentação retrospectiva não puderem ser determinados;

(b) a aplicação retrospectiva ou a reapresentação retrospectiva exigir premissas baseadas no que teria sido a intenção da Administração naquele momento passado; ou

(c) a aplicação retrospectiva ou a reapresentação retrospectiva exigir estimativas significativas de valores e se for impossível identificar objetivamente a informação sobre essas estimativas que: (i) proporciona evidências das circunstâncias que existiam à data em que esses valores deviam ser reconhecidos, mensurados ou divulgados; e (ii) estaria disponível quando as demonstrações contábeis desse período anterior tiveram autorização para divulgação.

Aplicação prospectiva de mudança em política contábil e de reconhecimento do efeito de mudança em estimativa contábil representa, respectivamente: (a) a aplicação da nova política contábil a transações, a outros eventos e a condições que ocorram após a data em que a política é alterada; e (b) o reconhecimento do efeito da mudança na estimativa contábil nos períodos corrente e futuro afetados pela mudança.

Em especial, o Pronunciamento Técnico CPC n. 23 também expressa o quanto segue:

“37. Se a mudança na estimativa contábil resultar em mudanças em ativos e passivos, ou relacionar-se a componente do patrimônio líquido, ela deve ser reconhecida pelo ajuste no correspondente item do ativo, do passivo ou do patrimônio líquido no período da mudança.

38. O reconhecimento prospectivo do efeito de mudança na estimativa contábil significa que a mudança é aplicada a transações, a outros eventos e a condições a partir da data da mudança na estimativa. **A mudança em uma estimativa contábil pode afetar apenas os resultados do período corrente ou os resultados tanto do período corrente como de períodos futuros.** Por exemplo, a mudança na estimativa de créditos de liquidação duvidosa afeta apenas os resultados do período corrente e, por isso, é reconhecida no período corrente. Porém, a mudança na estimativa da vida útil de ativo depreciable, ou no padrão esperado de consumo dos futuros benefícios desse tipo de ativo, afeta a depreciação do período corrente e de cada um dos futuros períodos durante a vida útil remanescente do ativo. Em ambos os casos, o efeito da mudança relacionada com o período corrente é reconhecido como receita ou despesa no período corrente. O efeito, caso exista, em períodos futuros é reconhecido como receita ou despesa nesses períodos futuros.”

Conforme transcrito acima, a modificação contábil do BACEN foi justificada por meio de Notas Explicativas mantidas na contabilidade desta instituição, devidamente auditada por auditoria independente.

Um entendimento anterior teria sido superado, com a adoção de um entendimento mais conservador. Nas palavras adotadas nas referidas Notas Explicativas, “**para**

melhor representar esses créditos”, “em função desse novo entendimento”, “essas alterações foram classificadas como mudança de estimativas”.

Parece, portanto, razoável compreender tratar-se de mudança de estimativa contábil e não de correção de erros, com efeitos apenas prospectivos, e não para a correção de erros ou incorreções de períodos anteriores. Ademais, tratando-se o BACEN, além de credor no PROER, da entidade regulatória das instituições financeiras, adquire relevância a sua manifestação de que a modificação contábil decorreria de inovação de seu entendimento quanto à melhor forma de representar os créditos em questão, classificando-a como mudança de estimativa contábil. É, ainda, relevante considerar que tal classificação levada a termo pelo BACEN, como mudança de estimativa contábil, foi referendada por auditoria independente (KPMG).

Por todos esses elementos, não merece reparos a decisão recorrida, que compreendeu que, como o reconhecimento da mudança de estimativa ocorrida em 2006 afetaria apenas os resultados do próprio período e posteriores, não haveria fundamento para as retificações pretendidas pelo contribuinte quanto ao ano de 2005.

Por todo o exposto, admitido o recurso especial interposto pelo contribuinte, voto no sentido de NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)
Luís Flávio Neto