



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo nº** 16327.721507/2012-08  
**Recurso nº** Voluntário  
**Resolução nº** **1201-000.254 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Data** 16 de maio de 2017  
**Assunto** AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrente** BANCO BRADESCO S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência.

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Luis Fabiano Alves Penteado, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Eva Maria Los, Gustavo Guimarães da Fonseca (Suplente), José Carlos de Assis Guimarães.

## **RELATÓRIO**

Como os fatos e a matéria jurídica foram bem relatados pela decisão de primeira instância, passo a adotar seu relatório, conforme segue:

*Em decorrência de ação fiscal levada a efeito pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Instituições Financeiras em São Paulo – DEINF/SP, foram lavrados contra a Interessada os Autos de Infração de fls. 3116/3129, relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, por meio dos quais está sendo exigido o crédito tributário abaixo discriminado:*

**Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ ..... R\$  
135.670.855,30**

**Multa de ofício (75%) .....R\$ 101.753.141,48**

**Juros de mora (calculados até 31/12/2012)..... R\$  
67.048.536,69**

**TOTAL ..... R\$ 304.472.533,47**

**Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL ..... R\$  
48.841.507,91**

**Multa de ofício (75%) ..... R\$ 36.631.130,93**

**Juros de mora (calculados até 31/12/2012) ..... R\$  
24.137.473,21**

**TOTAL ..... R\$ 109.610.112,05**

2. Os fatos que motivaram a autuação encontram-se descritos no Termo de Verificação Fiscal nº 01/2012.002449, de fls. 3075/3115:

“(…)

3. O foco da fiscalização são as adições e exclusões efetuadas pelo contribuinte na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2007 em decorrência de MTM Marcação a Mercado de Ativos (“Mark to Market”).

4. Dessa forma, consideramos conveniente transcrever desde já a legislação básica que rege a matéria, em especial o artigo 35 da Lei 10.637/2002 e a Instrução Normativa nº 334/2003, que dispõem sobre os efeitos tributários da avaliação de ativos a mercado, facilitando a remissão a essa legislação quando necessário ao longo do trabalho:

**Lei nº 10.637/2002 - artigo 35**

Art. 35. A receita decorrente da avaliação de títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros, derivativos e itens objeto de hedge, registrada pelas instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, instituições autorizadas a operar pela Superintendência de Seguros Privados - Susep e sociedades autorizadas a operar em seguros ou resseguros em decorrência da valoração a preço de mercado no que exceder ao rendimento produzido até a referida data somente será computada na base de cálculo do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da contribuição para o PIS/Pasep quando da alienação dos respectivos ativos.

§ 1º Na hipótese de desvalorização decorrente da avaliação mencionada no caput, o reconhecimento da perda para efeito do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido será computada também quando da alienação.

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, considera-se alienação qualquer forma de transmissão da propriedade, bem como a liquidação, o resgate e a cessão dos referidos títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros derivativos e itens objeto de hedge.

§ 3º Os registros contábeis de que trata este artigo serão efetuados em contrapartida à conta de ajustes específica para esse fim, na forma a ser estabelecida pela Secretaria da Receita Federal.

§ 4º Ficam convalidados os procedimentos efetuados anteriormente à vigência desta Lei, no curso do ano-calendário de 2002, desde que observado o disposto neste artigo.

Instrução Normativa SRF nº 334, de 23 de junho de 2003  
DOU de 25.06.2003

Dispõe sobre os efeitos tributários da avaliação de ativos a mercado.

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no § 6º, inciso I, do art. 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 35 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, resolve:

Art. 1º As variações, positivas ou negativas, dos ajustes a valor de mercado de títulos, valores mobiliários, instrumentos financeiros derivativos e itens objeto de hedge, registradas pelas instituições financeiras e demais entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (Bacen), instituições autorizadas a operar pela Superintendência de Seguros Privados (Susep) e sociedades autorizadas a operar em seguros ou resseguros, somente serão computadas na base de cálculo do Imposto de Renda das pessoas jurídicas (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), quando da alienação do respectivo ativo.

Parágrafo único. Para efeito do disposto neste artigo, considera-se alienação qualquer forma de transmissão da propriedade, bem assim a liquidação, o resgate e a cessão do título, valor mobiliário, instrumento financeiro derivativo e item objeto de hedge.

Art. 2º Na apuração dos impostos e contribuições previstos no art. 1º, os rendimentos produzidos por título ou valor mobiliário de renda fixa, bem assim os com cláusula de variação cambial, serão apropriados pelo regime de competência (curva do papel).

Parágrafo único. Quando da alienação do título ou valor mobiliário de que trata o caput, o ganho ou a perda apurado na operação será a diferença, positiva ou negativa, entre o valor da alienação e o respectivo custo de aquisição acrescido do rendimento produzido até a data da alienação.

Art. 3º No caso de título ou valor mobiliário de renda variável, de instrumentos financeiros derivativos e de itens objeto de hedge, o reconhecimento do ganho ou da perda, para fins de tributação, ocorrerá por ocasião da liquidação da operação, observando-se que fica mantido o critério de reconhecimento da receita ou despesa apurada:

I - pela diferença, no período, entre as variações das taxas, preços ou índices contratados, no caso de operações de swap e de contratos que produzam efeitos semelhantes;

II - pela diferença entre o valor final contratado e o preço à vista do bem ou direito na data da contratação, no caso de operações a termo;

III - pela soma algébrica dos ajustes diários ocorridos no mês, no caso de operações em mercados futuros.

Art. 4º As contrapartidas das variações, positivas ou negativas, dos ajustes a valor de mercado, dos ativos financeiros a que se refere o art. 1º, deverão ser registradas em conta ou contas próprias instituídas pelo Bacen, Susep e Agência Nacional de Saúde (ANS).

§ 1º Os valores dos ajustes registrados serão revertidos, em contrapartida à conta de ativo a que se referir, sempre que houver a necessidade de registrar novo ajuste decorrente da marcação a mercado.

§ 2º Opcionalmente ao que dispõe o § 1º, a pessoa jurídica poderá efetuar o registro por diferença, para mais ou para menos, de acordo com a variação apurada, na mesma conta de ajuste.

§ 3º A pessoa jurídica deverá manter controles extracontábeis suficientes à disposição da Secretaria da Receita Federal contendo, no mínimo, as seguintes informações para cada título ou valor mobiliário:

I - valor patrimonial, desdobrado em custo de aquisição, ágio ou deságio, rendimentos auferidos, ajuste ao valor de mercado e perdas permanentes;

II - resultado do período, desdobrado em rendimentos auferidos, ajuste ao valor de mercado e perdas permanentes.

§ 4º A pessoa jurídica deverá manter controles extracontábeis suficientes à disposição da Secretaria da Receita Federal contendo, no mínimo, as seguintes informações para cada instrumento financeiro derivativo:

I - valor patrimonial, desdobrado em custo de aquisição, acrescido dos rendimentos auferidos e ajuste ao valor de mercado;

II - resultado, desdobrado em rendimentos auferidos e ajuste ao valor de mercado.

Art. 5º O valor do imposto ou contribuição pago a maior por eventual reconhecimento de variação positiva a valor de mercado, no período de 30 de abril a 31 de julho de 2002, poderá ser compensado pela instituição de acordo com as normas previstas na legislação vigente.

Parágrafo único. Opcionalmente, a variação positiva de que trata este artigo poderá:

I - ser acrescida ao custo de aquisição do ativo financeiro, no período subsequente ao do seu reconhecimento;

II - ter sua respectiva reversão deduzida até o limite do valor anteriormente tributado, no caso de posterior desvalorização do ativo objeto da operação.

Art. 6º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

5. Nas Demonstrações Financeiras publicadas pelo contribuinte no Diário Oficial Empresarial de 13/02/2008, nas "Notas Explicativas da Administração às Demonstrações Financeiras", Nota 34 "IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL", "c" "Origem dos créditos tributários de imposto de renda e contribuição social diferidos", constam as seguintes informações ref. ao "Ajuste a valor de mercado dos títulos para negociação" [fl. 2969]:

- Saldo em 31.12.2006	: 107.732
- Constituição	: 222.116
- Realização	: 107.732
- Saldo em 31.12.2007	: 222.116

Cópia da Nota 34 - "c" publicada:

	[Saldo em 31.12.2006]	[Constituição]	[Realização]	[Saldo em 31.12.2007]
Provisão para créditos de liquidação duvidosa .....	2.150.317	1.412.711	1.311.881	2.251.147
Provisão para contingências cíveis .....	118.101	260.417	60.259	318.259
Provisão para contingências fiscais .....	571.125	274.293	65.192	780.226
Provisão trabalhista .....	394.201	211.619	152.386	453.434
Provisão para desvalorização de títulos e investimentos .....	16.873	5.359	616	21.616
Provisão para desvalorização de bens não de uso .....	39.098	8.626	12.099	35.625
Ajuste a valor de mercado dos títulos para negociação .....	107.732	222.116	107.732	222.116
Ágio amortizado .....	102.382	86.933	38.049	151.266
Outros .....	44.619	276.715	21.390	299.944
Total dos créditos tributários sobre diferenças temporárias .....	3.544.448	2.758.789	1.769.604	4.533.633
Contribuição Social - Medida Provisória nº 2.158-35 de 24.08.2001 .....	415.730	-	102.296	313.434
Total dos créditos tributários (Nota 11b) .....	3.960.178	2.758.789	1.871.900	4.847.067
Obrigações fiscais diferidas (Nota 34f) .....	301.686	219.769	209.366	312.089
Créditos tributários líquidos nas obrigações fiscais diferidas .....	3.658.492	2.539.020	1.662.534	4.534.978

6. Os valores são apresentados em milhares de reais e refletem os Ajustes a Valor de Mercado efetuados pela empresa no ano-calendário de 2007, aos quais corresponde um total diferido de IRPJ e CSLL de R\$ 222.116.000 (saldo em 31/12/2007) menos R\$ 107.732.000 (saldo em 31/12/2006), ou seja, R\$ 114.384.000.

7. Considerando-se a alíquota de 25% para o IRPJ e 9% para a CSLL, conclui-se que ao total de R\$ 114.384.000 de IRPJ e CSLL diferidos em 2007, conforme Demonstrações Financeiras publicadas, corresponde uma base de cálculo de R\$ 336.423.500 (valor arredondado, tomando como base o publicado). Efetivamente, o contribuinte apresentou em seu documento de 22 de março de 2011 o ANEXO B – ANO 2007 – "BASE DE CÁLCULO DE IRPJ E CSLL" [fl. 136], que para o ano-calendário de 2007, na linha "TOTAL MOVIMENTO ANO", coluna "ATIVO DIFERIDO RESULTADO – BRASIL" apresenta o valor de R\$ 336.423.474,45 (Despesas).

8. No texto do documento que remete à planilha, consta [fl. 133]: "NOTAS EXPLICATIVAS DE IMPOSTOS DIFERIDOS ATIVOS E PASSIVOS DE MTM. Nos ANEXOS B, individualizados pelos anos de 2006 a 2008, demonstramos as Bases de Cálculos, e os impostos diferidos ativos e passivos (IRPJ e CSLL), onde segregamos: Impostos Diferidos Ativos e Passivos; Dependências no Brasil e Exterior; Ajustes de Marcação a Mercado Patrimônio Líquido; Ajustes de Marcação a Mercado Resultado".

9. Na referida planilha, encontramos igualmente os cálculos do IRPJ e CSLL diferidos, cuja soma coincide com os valores constantes da Nota 34 "c" das Demonstrações Financeiras Publicadas (R\$ 114.384.000 em valores redondos).

10. No ANEXO "C" do documento de 22/03/2011 [fl. 135] o valor de R\$ 336.423.474,45 aparece novamente, no "Movimento ano 2007 Nota Explicativa", linha "Líquido", coluna "Movimento". Portanto, quanto a esse ponto não existe divergência com o contribuinte, restando claro que esse é o valor da base de cálculo de IRPJ e de CSLL correspondente aos valores constantes das Demonstrações Financeiras publicadas (ano-calendário de 2007), no tocante a MTM.

11. Logicamente, por se tratar de Impostos e Contribuições Diferidos, por coerência com as Demonstrações Financeiras publicadas a empresa precisaria ter efetuado a Adição de R\$ 336.423.474,45 na apuração do Lucro Real e da base de cálculo da CSLL, pois como vimos esse é valor da base de cálculo de IRPJ e CSLL diferidos no tocante a MTM (Despesa).

(...)

13. Examinemos agora a DIPJ da empresa referente ao ano-calendário de 2007, para verificar se efetivamente ocorreu a adição do valor de R\$ 336.423.474,45 à base de cálculo do IRPJ e CSLL. Observa-se que a empresa apresentou DIPJ retificadora nº 1854520 no dia 06 de janeiro de 2009 [fls. 4176/4435], sendo a essa DIPJ que nos referiremos a partir de agora no tocante ao ano-calendário de 2007, a menos de expressa referência em contrário.

14. Constata-se inicialmente no exame da Ficha 09 que a empresa adicionou na Linha 20 Ajuste Negativo a Valor de Mercado (Lei nº 10.637/2002, art. 35)" o valor de R\$ 949.848.725,77, e excluiu na Linha 39 " Ajuste Positivo a Valor de Mercado (Lei nº 10.637/2002, art. 35)" a quantia de R\$ 961.789.346,84, perfazendo uma Exclusão Líquida de R\$ 11.940.621,07. Os mesmos valores são encontrados na

*Ficha 17, Linhas 16 e 32, respectivamente, tendo igualmente ocorrido Exclusão Líquida de R\$ 11.940.621,07. Cabe verificar eventuais valores adicionados e excluídos a título de MTM nas linhas "Outras Adições" e "Outras Exclusões".*

*15. Às fls. 85 do LALUR " PARTE B Controle dos Valores que Constituirão Ajustes do Lucro Líquido de Exercícios Futuros", Referência 01/2007 a 12/2007, Conta: 058002 Resultado Positivo de Marcação Títulos a Valor de Mercado, consta [fl. 2166]:*

Data	Histórico	Controles de Valores		
		Débito	Crédito	Saldo
31/12/2006	Saldo Transferido do Livro nº 23 página 121			328.484.610,90
31/12/2007	Valor adicionado conforme demonstrado na Parte A deste livro, página nº 4		949.848.725,77	1.278.333.336,67
31/12/2007	Valor excluído conforme demonstrado na Parte A deste livro, página nº 6	961.914.031,98		316.419.304,69
31/12/2007	Valor excluído conforme demonstrado na Parte A deste livro, página nº 6	194.319.325,67		122.099.979,02

*16. Observa-se no quadro acima a quantia referida anteriormente, de R\$ 949.848.725,77, declarada em DIPJ (Adição). O valor de R\$ 961.914.031,98 é distinto do declarado em DIPJ (961.789.346,84 – diferença de R\$ 124.685,14), constando ainda a exclusão do valor de R\$ 194.319.325,67. O valor constante da Parte A do LALUR à fls. 6 é R\$ 961.789.346,84 e não R\$ 961.914.031,98. Os outros dois valores em referência, constantes da Parte A do LALUR, coincidem com os constantes da Parte B do LALUR.*

*17. No atendimento datado de 24/10/2011 [fls. 189/191], a empresa apresentou a composição das "Outras Exclusões", constando a quantia de R\$ 194.319.325,67 a título de "Resultado Positivo para Marcação de Títulos a Valor de Mercado". Segundo esse documento, o "Resultado Positivo para Marcação de Títulos a Valor de Mercado corresponde a baixa de valor controlado na Parte B do Lalur – página 85, cópia em anexo". Fica dessa forma esclarecido que o valor de R\$ 194.319.325,67 foi excluído da base de cálculo do IRPJ e da CSLL como "Outras Exclusões".*

*18. Temos assim uma exclusão líquida no valor de R\$ 206.384.631,88 a título de MTM ou R\$ 206.259.946,74, dependendo do valor considerado na divergência acima. Entendemos que deva prevalecer o valor menor, consistente com os valores constantes da DIPJ. Nos autos de infração, esse será o valor considerado.*

*19. O artigo 35 da Lei nº 10.637/2002 é absolutamente claro, definindo o tratamento tributário relativo à marcação a valor de mercado (MTM " Mark to Market"), que implica exclusões e adições relativas à diferença entre o valor de mercado e a "curva do papel". Conforme apurado a partir das Demonstrações Financeiras Publicadas, ao contrário da Exclusão de R\$ 206 milhões, deveria ter ocorrido uma Adição de R\$ 336 milhões, correspondente à referida despesa de MTM, pelo que estamos face a um caso de exclusão sem fundamento legal e de ausência de adição prevista em lei.*

20. Questionada a respeito, a empresa informou no documento datado de 02/05/2011 que [fls. 174/176]:

"Na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social no período de 2002 até 30/12/2006, por erro operacional na apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social, não foram incluídas todas as contas contábeis de resultado que registraram as receitas e despesas de MTM, conseqüentemente gerando tributação a maior na apuração do lucro real e base de Contribuição Social, conforme descrevemos a seguir:

- No período de 2002 a 31/12/2005, foi adicionada a maior na apuração do Lucro Real e na base de cálculo da Contribuição Social o valor de R\$ 310.328.142,22;

- No ano de 2006, foi adicionada a menor na apuração do Lucro Real e na base de cálculo da Contribuição Social o valor de R\$ 13.949.620,42.

- No Ano de 2007, constatamos o erro operacional ocorrido na apuração do Lucro Real e na Base de Cálculo da Contribuição Social e procedemos aos devidos ajustes mediante a exclusão na apuração do Lucro Real e na Base de Cálculo da Contribuição Social, no valor de R\$ 296.251.483,78" (grifamos)

21. Complementarmente, o contribuinte havia informado no documento datado de 22/03/2011 [fl. 131]:

"Conforme demonstrado no ANEXO F-01, até 31/12/2005, foi contabilizado como Ajuste a Valor de Mercado – Receita o montante de R\$ 58.339.128,31. Na apuração do Lucro Real, conforme demonstrado no ANEXO C, até 31/12/2005, foi adicionado como Ajuste a Valor de Mercado – Despesa o montante de R\$ 251.989.013,91. Portanto, na apuração do Lucro Real até 31/12/2005, foi adicionado a maior ao Lucro Líquido, para apuração do Lucro Real e Base da CSLL, o montante de R\$ 310.328.142,22 (R\$ 251.989.013,91 mais R\$ 58.339.128,31)".

22. No referido documento de 22/03/2011, a fiscalizada informa ainda que o montante de R\$ 310.328.142,22 teria sido objeto de utilização em 2007 e esclarece de onde teria se originado a exclusão de R\$ 206.384.632,88 [fl. 132]:

"A diferença entre o valor excluído no LALUR, como receita de MTM R\$ 206.384.632,88, e a Despesa de Ajuste de MTM registrada contabilmente R\$ 89.991.537,80, ou seja Receita R\$ 296.376.170,68, refere-se:

- Ajuste do valor adicionado a maior ao lucro líquido na apuração do Lucro Real ocorrido até 31/12/2005 – R\$ 310.328.142,22
- Ajuste do valor excluído a maior ao lucro Líquido na apuração do Lucro real ocorrido no ano de 2006 – R\$ 13.949.620,42".

23. Observe-se inicialmente certa imprecisão dos dados apresentados pela empresa, que tenta justificar com sua versão a diferença superior a R\$ 500 milhões, apontada pelo sistema de fiscalização da

*DEINF/SPO. A diferença entre R\$ 310.328.142,22 e R\$ 13.949.620,42 é de R\$ 296.378.521,80 e não de "R\$ 296.376.170,68", como afirmado no documento acima.(I) Para chegar ao valor de R\$ 206.384.632,88, a empresa deduziu do total de R\$ 296.376.170,68 a quantia de R\$ 89.991.537,80. Esse último é o valor alegado pelo contribuinte para a despesa de MTM de 2007, incoerente com a despesa de MTM relativa aos valores constantes das Demonstrações Financeiras publicadas. Com base nestas, já vimos que a despesa de MTM a ser adicionada é de R\$ 336.423.474,45.*

*(I) – Posteriormente, a empresa apresentou documento em que aparece o saldo correto.*

*24. Em suma, a empresa informa que não adicionou o devido valor de R\$ 336.423.474,45, o qual é coerente com o constante das Demonstrações Financeiras publicadas, à base de cálculo do IRPJ e da CSLL, e que excluiu da mesma o valor de R\$ 206.384.632,88 em decorrência de um alegado erro operacional que teria implicado uma adição a maior, que a empresa excluiu diretamente no LALUR e no LACS.*

*Esse alegado "erro operacional" resultaria assim em duas parcelas, uma relativa a períodos de apuração anteriores a 2007 e outra relativa ao próprio período de 2007. No tocante aos períodos anteriores, a empresa considera a alegada adição a maior do valor de R\$ 310.328.142,22 (até 2005) e a exclusão a maior de R\$ 13.949.620,42 (em 2006). Em 2007, a empresa alega ser correta a adição de apenas R\$ 89.991.537,80, quando pelas Demonstrações Financeiras publicadas deveria ter ocorrido uma adição de R\$ 336.423.474,45. Atente-se para o fato de que a exclusão efetuada em 2007 é composta de uma exclusão relativa a valores alegadamente adicionados a maior em anos anteriores e por uma adição de R\$ 89.991.537,80 relativa ao próprio ano de 2007. Esse cuidado é necessário para que essa última adição não seja desconsiderada ou considerada em duplicidade.*

*25. Portanto, está clara a incompatibilidade da não adição e da exclusão efetuada pela fiscalizada, a título de MTM, no anocalendarário de 2007, com o disposto no artigo 35 da Lei 10.637 e com o constante da contabilidade e das Demonstrações Financeiras publicadas. As Demonstrações Financeiras publicadas até 2007, inclusive, fazem referência a valores de MTM que a empresa alega serem incorretos, tal como exposto no início deste Termo de Verificação, no tocante ao anocalendarário de 2007. Para contornar a inconsistência detectada pelo sistema de fiscalização da DEINF/SPO, a empresa recorre a um alegado "erro" e às providências tomadas para sua correção. Cabe exame aprofundado da materialidade do alegado erro e das providências formais que foram tomadas pelo contribuinte, para se concluir pela validação ou não dos efeitos tributários pretendidos, pela fiscalizada. Existem condições que devem ser atendidas cumulativamente para que a empresa consiga seu intento. Dada a complexidade da matéria, o exame das referidas condições será efetuado de forma analítica, não se devendo esquecer, quando da leitura da análise de cada uma dessas condições, a necessidade de atendimento de todas elas para que se possa eventualmente concluir*

*pela existência de fundamentação legal para as medidas tomadas pela empresa.*

*26. Para a elucidação da questão, além das inúmeras intimações efetuadas pelo SEPAC da DEINF/SPO, a Divisão de Fiscalização, no presente MPF, procedeu a intimações e reintimações, proporcionando à empresa plenas condições para apresentar e fundamentar sua versão, como se constatará a seguir. Procuraremos apresentar os fatos da maneira mais clara e abrangente possível, sendo possível recorrer aos anexos apresentados pela fiscalizada, caso considerado necessário.*

***Exclusão efetuada pela empresa diretamente no LALUR e LACS***

*27. O contribuinte apresentou planilhas com a escrituração original da Parte B do LALUR, a escrituração "ajustada" (com as "correções" do alegado erro, tais como efetuadas pela fiscalizada) e as diferenças (vide documento apresentado pela empresa em 26/10/20120 (sic) – fls 8 e 9) [fls. 2731/2732]:*

**Original:**

ANO	MOVIMENTO			SALDO FINAL
	ADIÇÕES	EXCLUSÕES	LÍQUIDO	
31/12/2002		240.328.844,72	240.328.844,72	240.328.844,72
31/12/2003	220.405.640,74		(220.405.640,74)	19.923.203,98
31/12/2004	259.344.602,25		(259.344.602,25)	(239.421.398,28)
31/12/2005	12.567.615,63		(12.567.615,63)	(251.989.013,91)
	492.317.858,63	240.328.844,72	(251.898.013,91)	
31/12/2006	76.495.596,99		(76.495.596,99)	(328.484.610,90)
	568.813.455,62	240.328.844,72	(328.484.610,90)	
31/12/2007		206.384.931,68	206.384.931,68	(122.099.979,02)
	568.813.455,62	446.713.476,60	(122.099.979,02)	
31/12/2008		1.053.686.836,31	1.053.686.836,31	931.586.857,29
	568.813.455,62	1.500.400.312,91	931.586.857,29	

"Ajustada" (com correção do alegado erro):

ANO	MOVIMENTO			SALDO FINAL
	ADIÇÕES	EXCLUSÕES	LÍQUIDO	
31/12/2002		233.271.177,66	233.271.177,66	233.271.177,66
31/12/2003	9.924.109,07		(9.924.109,07)	233.347.068,59
31/12/2004	208.128.556,49		(208.128.556,49)	15.218.512,10
31/12/2005	(43.120.616,21)		43.120.616,21	58.339.128,31
	174.932.049,35	233.271.177,66	58.339.128,31	
31/12/2006	90.445.217,41		(90.445.217,41)	(32.106.089,10)
	265.377.266,76	233.271.177,66	(32.106.089,10)	
31/12/2007		(89.993.889,92)	(89.993.889,92)	(122.099.979,02)
	265.377.266,76	143.277.287,74	(122.099.979,02)	
31/12/2008		1.053.686.836,61	1.053.686.836,61	931.586.857,29
	265.377.266,76	1.196.964.124,05	931.586.857,29	

Diferenças ("Ajustes", como denominados pela empresa) entre a original e a "ajustada"

ANO	MOVIMENTO			SALDO FINAL
	ADIÇÕES	EXCLUSÕES	LÍQUIDO	
31/12/2002		(7.057.667,06)	(7.057.667,06)	(7.057.667,06)
31/12/2003	(210.481.531,67)		210.481.531,67	203.423.864,61
31/12/2004	(51.216.045,77)		51.216.045,77	254.639.910,38
31/12/2005	(55.688.231,84)		55.688.231,84	310.328.142,22
	(317.385.809,28)	(7.057.667,06)	310.328.142,22	
31/12/2006	13.949.620,42		(13.949.620,42)	296.378.521,80
	(303.436.188,86)	(7.057.667,06)	296.378.521,80	
31/12/2007		(296.378.521,80)	(296.378.521,80)	
	(303.436.188,86)	(303.436.188,86)		
31/12/2008				
	(303.436.188,86)	(303.436.188,86)		

28. A coluna "Líquido" apresenta a diferença entre os valores originalmente adicionados ou excluídos pela fiscalizada a título de MTM e os valores que entende corretos, o que resultou nos "ajustes" efetuados pela empresa diretamente no LALUR e no LACS. Independentemente da denominação utilizada pela empresa para as medidas tomadas para saneamento do alegado erro, as mesmas precisam logicamente obedecer ao disposto na legislação.

29. Num primeiro momento, analisaremos exclusivamente parte das medidas formais tomadas pela empresa com vistas a corrigir o alegado erro, sem entrar no mérito da existência material do erro e de sua prova pelo contribuinte, o que será objeto de exame posteriormente.

30. Como observamos nas planilhas, no ano-calendário de 2002 o contribuinte excluiu R\$ 240.328.844,72 a título de MTM, quando entende que deveria ter excluído R\$ 233.271.177,66, ou seja, teria ocorrido uma exclusão a maior em R\$ 7.057.667,06. No ano-calendário de 2003, a empresa adicionou R\$ 220.405.640,70, quando entende que o valor correto seria uma adição de R\$ 9.924.109,07, ou seja, teria ocorrido uma adição a maior de R\$ 210.481.531,67. E assim por diante. Os valores que a fiscalizada alega terem sido adicionados a

*maior no período de 2002 a 2006 foram excluídos diretamente no LALUR e LACS de 2007, havendo incompatibilidade com a Contabilidade e as Demonstrações Financeiras publicadas, como visto.*

*31. Para verificar se os procedimentos tomados pela empresa foram corretos face à legislação, abordemos inicialmente uma situação hipotética. Uma empresa comete um equívoco em um ano-calendário na apuração do Lucro Real e da BC da CSLL. Sem o erro, a base de cálculo desses tributos seria de R\$ 30 milhões negativos. Por equívoco, o contribuinte adiciona R\$ 10 milhões indevidamente nesse ano-calendário "N" e a base de cálculo fica alterada para R\$ 20 milhões negativos. No ano-calendário seguinte "N+1", a empresa apura uma base de cálculo positiva de R\$ 15 milhões e resolve excluir diretamente no LALUR e no LACS a adição efetuada por erro no ano anterior, sem qualquer retificação de DIPJ ou pleito de compensação, reduzindo a base de cálculo em R\$ 10 milhões, resultando em uma base incorreta de R\$ 5 milhões.*

*32. Claro está porque inexistente qualquer fundamento legal para a exclusão pura e simples no LALUR e no LACS de adição efetuada com erro em período de apuração anterior. Os efeitos são de fácil percepção: a empresa hipotética pretende deixar de pagar tributos no ano-calendário "N+1" sobre uma base de cálculo de R\$ 10 milhões, quando efetivamente não pagou um centavo sequer sobre esse valor adicionado incorretamente no ano-calendário "N".*

*33. Caso uma empresa detecte um erro que tenha gerado pagamento a maior de tributo em um período de apuração anterior (o que não é o caso do exemplo acima), e deseje sua restituição ou compensação, existe expressa previsão legal para os procedimentos a serem tomados:*

*O Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66) prevê expressamente tais possibilidades e a forma de proceder:*

**Art. 165.** O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou a maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II – erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

**Art. 170.** A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

**Parágrafo único.** Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

*Nos termos do CTN, temos a Lei nº 9.430/96, com alterações introduzidas pelas Leis nº 10.637/2002, nº 10.833/2003 e nº 11.051/2004, que em seus artigos 73 e 74 dispõe sobre a Restituição e Compensação de Tributos e Contribuições:*

*34. Cabe ainda considerar o disposto no artigo 168 do CTN, que estabelece um prazo para o direito de pleitear possíveis créditos:*

**Art. 168.** O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - na hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

*35. Ao proceder à utilização, por conta própria e diretamente no LALUR e no LACS, de valores alegadamente adicionados a maior em anos anteriores, sem proceder a pedido formal de compensação ou restituição, a fiscalizada não obedeceu ao disposto na Lei nº 9.430/96 e referidas alterações, que prevê os procedimentos legais para a compensação e restituição de tributos. Adicionalmente, frise-se que a empresa não procedeu à retificação das DIPJ de 2002 a 2006. Tais motivos são suficientes para que a tese da empresa não prospere nesse aspecto.*

*36. Examinemos outro ponto da questão, comparando as diferenças entre os valores originais e os "ajustados" de MTM no Lalur de 2002 a 2006 com as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL nos ano-scalendário em pauta..(2)*

AC	ORIGINAL	"AJUSTADO"	DIFERENÇA	BC IRPJ	BC CSLL
2002	240.328.844,72	233.271.177,66	- 7.057.667,06	69.389.505,14	38.435.919,60
2003	(220.405.640,74)	(9.924.109,07)	210.481.531,67	14.301.689,70	38.348.388,63
2004	(259.344.602,26)	(208.128.556,49)	51.216.045,77	10.917.999,00	85.096.977,99
2005	(12.567.615,63)	43.120.616,21	55.688.231,84	336.028.164,88	330.188.898,51
2006	(76.495.596,99)	(90.445.217,41)	-13.949.620,42	3.695.756.896,95	3.618.113.110,05

(2) - As bases de cálculo são apresentadas antes da compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores.

37. *A título de exemplo, observemos que a empresa excluiu em 01/2009, na DIPJ relativa a 2007, R\$ 210.481.531,67 relativos a 2003, sem sequer proceder à retificação da DIPJ de 2003. A base de cálculo do IRPJ em 2003 (Ficha 09/Linha 34) é de R\$ 14.301.689,70. A empresa excluiu da base de cálculo do IRPJ de 2007 R\$ 210.481.531,67, relativos a valores alegadamente adicionados a maior em 2003, quando a base de cálculo do IRPJ de 2003 é de apenas R\$ 14.301.689,70, valor sobre o qual foi apurado o IRPJ desse ano. Portanto, mesmo que o contribuinte tivesse requerido, nos termos da lei nº 9.430/96 e alterações, a compensação de IRPJ em decorrência das alegadas adições a maior, os possíveis créditos seriam inferiores aos tributos correspondentes à exclusão de R\$ 210.481.531,67 na DIPJ referente a 2007.*

38. *Como o contribuinte não retificou as DIPJ de 2002 a 2006, nem pleiteou restituição ou compensação nos termos da lei, há razões suficientes para desconsiderar sua tese de que teria direito a exclusões relativas a 2007 em decorrência de alegados erros materiais em períodos anteriores, pelo que não nos estenderemos no exame das bases de cálculo de outros anos-calendário.*

39. *Adicionalmente, cabe examinar se quando a fiscalizada retificou a DIPJ relativa ao ano-calendário de 2007, em janeiro de 2009, utilizando valores relativos ao ano-calendário de 2003, ainda estaria em condições de pleitear créditos de 2003 passíveis de restituição ou compensação.*

Segundo o CTN:

**Art. 168.** O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - na hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; ...

*Em janeiro de 2009, quando da retificação da DIPJ relativa a 2007, na qual o contribuinte excluiu valores referentes a 2003, já tinha ocorrido a decadência do direito da empresa pleitear a restituição ou compensação de eventuais créditos de IRPJ e CSLL relativos a 2003. Lembremos ainda que não houve retificação da DIPJ de 2003, observando que caso tivesse ocorrido tal retificação em 01/2009 a mesma não produziria efeito, uma vez decorrido o prazo decadencial*

*de 5 anos, com início de contagem em 01/01/2004. Fica assim patente a absoluta ausência de fundamento legal para a exclusão da base de cálculo do IRPJ e CSLL de 2007, em janeiro de 2009, do valor de R\$ 210.481.531,67, relativo ao ano-calendário de 2003, independentemente de comprovação ou não do alegado erro material.*

*40. Por todo o exposto, claro está que o descumprimento dos requisitos legais é razão suficiente para inviabilizar a tese da empresa.*

*41. Frisemos que a fiscalizada não retificou as DIPJ de 2002 a 2006, tampouco pleiteou restituição ou compensação dos valores em pauta, nos termos da lei.*

*42. Ademais, inexistente qualquer fundamentação legal para a efetivação de exclusões diretamente no LALUR e no LACS, em decorrência de alegadas adições a maior em anos-calendário anteriores.*

*43. Conclui-se que não há fundamentação legal para a exclusão pela fiscalizada na DIPJ retificadora entregue em janeiro de 2009, relativa ao ano-calendário de 2007, de valores pretensamente adicionados a maior no período de 2002 a 2006, em decorrência de alegado erro operacional, independentemente da comprovação ou não desse alegado erro.*

#### **Materialidade do alegado erro**

*44. Cabe examinar a questão da materialidade do erro, condição que se não atendida inviabiliza por si só a tese da fiscalizada. Recapitulando, frente à inconsistência entre valores constantes das Demonstrações Financeiras publicadas e exclusões efetuadas na DIPJ relativa a 2007, a título de MTM, a empresa apresentou a tese de que teria ocorrido um erro operacional que justificaria tal discrepância, cabendo-lhe assim o ônus da prova.*

*45. Buscando a prevalência do princípio da verdade material, foram proporcionadas ao contribuinte todas as oportunidades para a apresentação de um conjunto probatório minimamente aceitável. A empresa efetivamente forneceu diversas planilhas, necessárias ao conjunto probatório, mas não apresentou seus fundamentos, tais como a caracterização do alegado erro e seus efeitos, a demonstração de como chegou aos dados apresentados, os cálculos de MTM originais relativos a 2007 e outros elementos fundamentais para a prova. A fiscalização destacou em diversas intimações/reintimações a importância de que fossem apresentados os alicerces do conjunto probatório, mas a fiscalizada, mesmo ciente disso, não logrou compor um quadro probatório fundamentado. Parcela das informações essenciais não fornecida pela fiscalizada é indicativa inclusive de que a prevalência do princípio da verdade material seria contrária a seu interesse.*

*46. Como visto, para tentar justificar a exclusão sem fundamento legal do valor de R\$ 206.259.946,74, bem como a não adição determinada pela lei no valor de R\$ 336.423.474,45, a empresa alegou no documento de 02/05/2011 que teria ocorrido um erro operacional [fl. 175]:*

*"Na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da Contribuição Social no período de 2002 até 30/12/2006, por erro operacional na apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social, não foram incluídas todas as contas contábeis de resultado que registraram as receitas e despesas de MTM, conseqüentemente gerando tributação a maior na apuração do lucro real e base de Contribuição Social, conforme descrevemos a seguir:*

*- No período de 2002 a 31/12/2005, foi adicionada a maior na apuração do Lucro Real e na base de cálculo da Contribuição Social o valor de R\$ 310.328.142,22;*

*- No ano de 2006, foi adicionada a menor na apuração do Lucro Real e na base de cálculo da Contribuição Social o valor de R\$ 13.949.620,42.*

*- No Ano de 2007, constatamos o erro operacional ocorrido na apuração do Lucro Real e na Base de Cálculo da Contribuição Social e procedemos aos devidos ajustes mediante a exclusão na apuração do Lucro Real e na Base de Cálculo da Contribuição Social, no valor de R\$ 296.251.483,78".*

*No tocante ao valor efetivamente excluído, cabe lembrar a explicação da fiscalizada, constante do documento de 22/03/2011 [fl. 132]:*

*"A diferença entre o valor excluído no LALUR, como receita de MTM – R\$ 206.384.632,88, e a Despesa de Ajuste de MTM registrada contabilmente – R\$ 89.991.537,80, ou seja Receita – R\$ 296.376.170,68, refere-se:*

*• Ajuste do valor Adicionado a maior ao lucro líquido na apuração do Lucro Real ocorrido até 31/12/2005 – R\$ 310.328.142,22*

*• Ajuste do valor Excluído a maior ao lucro Líquido na apuração do Lucro real ocorrido no ano de 2006 – R\$ 13.949.620,42".*

*47. No item 2 das intimações e reintimações, foram requisitadas informações essenciais, com o propósito de se caracterizar claramente o alegado erro, a influência sobre cada conta e as medidas tomadas para o saneamento do problema. Tais informações deveriam permitir o cálculo preciso dos efeitos do alegado erro e sua correção, viabilizando a auditoria das planilhas apresentadas pela empresa (3), relativas aos cálculos originais (com o alegado erro) e retificados (decorrentes das mudanças de critério de apuração de MTM). Ou seja, com base nessas informações haveria a verificação da adequação do mesmo conceito à situação original e retificada do período de 2002 a 2006, bem como do ano-calendário de 2007, o que seria fundamental para a prova da existência do erro e caracterização de seu montante, validando-se as planilhas apresentadas ou evidenciando-se inconsistências nas mesmas. Sem tais informações essenciais, as referidas planilhas encontram-se desprovidas de fundamentação, apresentando dados sem a demonstração de como e por que se chegou a eles.*

**(3) – Vide itens 3 e 4 dos Termos de Intimação/reintimação e respectivas respostas**

48. Examinemos o que foi requisitado no quesito 2 e a resposta da empresa [fl. 226]:

*"a) Caracterizar detalhadamente a natureza do alegado erro e seus efeitos, e justificar a mudança de critério a partir da apresentação de laudos, pareceres de auditoria internos e externos e demais documentos da época da sua detecção, complementados por análises atuais. Apresentar fundamentação jurídica.*

*b) Apresentar para a antiga e para a nova forma de tratamento dos Ajustes a Valor de Mercado: fluxo contábil, com indicação expressa das contas contábeis COSIF e internas envolvidas e efeitos do erro nas mesmas; explicitar as contas contábeis que "não foram incluídas" ou foram erroneamente incluídas; indicar efeito do erro nos livros fiscais e nos controles extra-contábeis (IN SRF nº 334/2003).*

*c) Esclarecer se o erro em questão e sua retificação foram objeto expresso de Notas Explicativas constantes das Demonstrações Financeiras publicadas e se foram objeto expresso de aprovação por Assembléia Ordinária e/ou Extraordinária. Em caso positivo, indicar em quais Notas Explicativas de quais anos-calendário existem as referências expressas". (4)*

49. A fim de que não restem dúvidas sobre as oportunidades proporcionadas para que o contribuinte provasse o alegado, a empresa foi devidamente intimada e reintimada num total de quatro oportunidades, em 25/09/2012 [fls. 225/229], 17/10/2012 [fls. 2719/2723], 31/10/2012 [fl. 3008/3012] e 19/11/2012 [fls. 3040/3044], quanto à natureza do erro e documentação da época, constando da última reintimação:

2 (a): "Nota: NÃO ATENDIDO O REQUISITADO NA INTIMAÇÃO. Deve ser caracterizada em detalhes a natureza do alegado erro e apresentados documentos comprobatórios da época, independentemente de se tratar ou não de mudança de critério";

2 (b): "NÃO APRESENTADO – Esclarecer como são efetuados os lançamentos de MTM ao longo da vida do título e na alienação, bem como os lançamentos relativos à curva do papel e ao total (curva do papel mais MTM), indicando inclusive a seqüência de lançamentos e as verificações de consistência efetuadas. A empresa não relacionou expressamente as contas referidas a fls 06 da resposta de 26/10/2012: 'parte das contas de resultado que registraram a 'Marcação a Mercado Lei 10.637/2002, art. 35' não foram objeto de adição (despesas) ou exclusões (receitas), conforme o caso', cabendo caracterizar cada conta na qual ocorreu alteração no MTM. Demonstrar e justificar as alterações de valores em contas de MTM que já haviam sido consideradas originalmente e cujo valor atribuído a MTM foi modificado. Face à afirmação de que "o Banco possui plano de contas específico para fins de registros contábeis em contas contábeis distintas e abrangentes tanto para a 'Curva do Papel' e a 'Marcação de Mercado Lei 10.637/2002, art. 35'", esclarecer como foi possível não considerar determinadas contas de MTM quando da apuração do Lucro Real".

50. A empresa tergiversou em suas respostas sobre a caracterização do erro e seus efeitos, discorrendo largamente, mas sem responder de forma objetiva ao requisitado, como se constata pela leitura das mesmas. Por exemplo, no item 2 "a" da resposta de 27/11/2012, a fiscalizada discorre [fls. 3050/3052]:

*"O procedimento adotado pelo Banco Bradesco S/A nos anos de 2002 a 2008 não gerou postergação de tributo e sim antecipação de seus pagamentos, conforme demonstramos a movimentação da Parte B do LALUR.*

*(seguem planilhas já transcritas no presente termo)*

*Em complemento, esclarecemos ainda, que sobre o assunto questionado respondemos na data de 27/10/2011 ao Fiscal Sr. Alexandre David Vivas, conforme reproduzimos a seguir: 'Na apuração do lucro real do ano calendário de 2007, o lucro real na DIPJ retificadora entregue em 06/01/2009 foi reduzido no valor de R\$ 531.182.823,87, se comparado com a DIPJ original entregue no mês de junho de 2008. No atendimento da intimação de 14/08/2011, protocolada em 13/09/2011, com relação ao referido ajuste esclarecemos o quanto segue: Salientamos 2007 apurou de forma errada as adições e exclusões dos ajustes de MTM, tais inconsistências foram reproduzidas em sua nota explicativa, cujo resumo consta no ANEXO C. Ao final do ano de 2008, foi constatado o referido erro fiscal e procedido a sua regularização retroativamente ao ano-base de 2007, mediante entrega em 06/01/2009 de DIPJ retificadora do ano base de 2007. Assim sendo esta correção produziu os devidos ajustes contábeis nos impostos diferidos de ajustes de MTM no exercício findo em 31/12/2008 refletidos em suas notas explicativas(4). Diante de todos estes fatos, procedemos ao atendimento de 22/03/2011, para esclarecer e explicar que não houve qualquer prejuízo para o fisco, pois todos os ajustes de MTM contabilizados foram devidamente escriturados nas Partes A e B do LALUR, bem como proceder à conciliação entre a escrituração fiscal e os valores constantes em Nota Explicativa ..."*

*A empresa continua a discorrer, sem atender ao requisitado, como se constata da leitura de sua resposta completa, constante do processo de formalização do auto.*

*(4) – Por oportuno, esclareça-se desde já que inexistente nota explicativa explicitando o alegado erro e medidas tomadas para a sua correção.*

51. Igualmente requisitado no item 2 das intimações, documento da época da detecção do alegado erro constitui elemento imprescindível para a prova da versão da empresa, no sentido de evidenciar que efetivamente se trataria de erro detectado pela fiscalizada ao final do ano de 2008, conforme constante do item 2 "a" do doc. de 08/11/12, bem como para caracterizar de forma transparente e precisa sua efetiva natureza, seus efeitos e as medidas tomadas para seu saneamento. Pelos montantes envolvidos, seria inverossímil que inexistissem documentos pertinentes ao tema em pauta, tais como laudos, estudos, pareceres internos ou de empresas de consultoria, etc utilizados para a caracterização do problema e para a definição das medidas corretivas, em especial no tocante ao cálculo dos valores que

*seriam corretos. A nota constante do Termo de Intimação nº 04 deixa clara a importância desse elemento para a caracterização da verdade material.*

*52. Todavia, a fiscalizada não entregou o documento requisitado, em posição contrária ao princípio da verdade material e à transparência esperada de uma empresa que em tese estaria procurando demonstrar a existência de um alegado erro operacional que teria, em sua versão, gerado diferença de base de cálculo do IRPJ e CSLL superior a R\$ 500 milhões. Entendemos que tal documentação da época da detecção do alegado erro (laudos, pareceres etc.) constitui elemento imprescindível para a prova da versão da empresa, pelo que sua ausência, por si só, inviabiliza o conjunto probatório.*

*53. No exame das respostas da empresa ao quesito "2" das quatro intimações, o melhor que encontramos sobre a natureza do alegado erro nada acrescenta de relevante à lacônica definição constante do documento de 02/05/2011 [fl. 175]:*

*"por erro operacional na apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social, não foram incluídas todas as contas contábeis de resultado que registraram as receitas e despesas de MTM".*

*No documento de 26/10/2012, item 2"b", o contribuinte informa [fl. 2729]:*

*"No período de 2002 a 2007, por falha do controle operacional que fornecem informações para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e CSLL, parte das contas de resultado que registraram a 'Marcação a Mercado Lei - 10.637/2002, art. 35', não foram objeto de adição (despesas) ou exclusão (receitas), conforme o caso".*

*Ou seja, quanto à natureza do alegado erro, a empresa informou apenas que não foram incluídas no cálculo todas as contas contábeis que registraram as receitas e despesas de MTM.*

*54. Constata-se, todavia, que a informação de que "parte das contas de resultado que registraram a 'Marcação a Mercado Lei 10.637/2002, art. 35', não foram objeto de adição (despesas) ou exclusão (receitas)", como caracterização do alegado erro, não dá conta dos fatos. A caracterização do alegado erro precisaria explicar e quantificar o ocorrido em todos os anos envolvidos, caso contrário não se sustenta. O exame dos quadros "Rendas com Títulos e Valores Mobiliários e Instrumentos Financeiros Derivativos" e "Despesas com Títulos e Valores Mobiliários e Instrumentos Financeiros Derivativos" dos Anexos 20 a 23 (resposta de 08/11/2012) o demonstra, recomendando-se a remissão aos mesmos, dos quais extraímos alguns exemplos.*

*55. Existem contas que não fazem parte do cálculo "Original" de MTM e foram incluídas no "Recálculo" dos referidos anexos, o que está de acordo com a definição do alegado erro acima transcrita. Todavia, há contas onde constavam originalmente valores de MTM e deixaram de constar, como exemplificamos abaixo (extração do Anexo 20) [fl. 3063]:*

				Original	"Ajustes"	Recálculo
7.1.5.80.11.9	91.83	0000201/1	RDA. S HEDGE AJUSTE MTM SWAP PRE	819.627,62	(819.627,62)	---
7.1.5.80.11.9	91.83	0000205/4	RDA. S HEDGE AJUSTE MTM SWAP PRE	20.795.059,00	(20.795.059,00)	---
7.1.5.80.11.9	91.83	0000207/0	RDA. S HEDGE AJUSTE MTM SWAP CDI	44.444,13	(44.444,13)	---
7.1.5.80.11.9	91.83	0000209/7	RDA. S HEDGE AJUSTE MTM SWAP CDI	24.051.024,98	(24.051.024,98)	---
7.1.5.80.11.9	91.83	0000211/9	RDA. S HEDGE AJUSTE MTM SWAP DOL	6.120.201,69	(6.120.201,69)	---
7.1.5.80.11.9	91.83	0000215/1		101.810,64	(101.810,64)	---
7.1.5.80.11.9	91.83	0000221/6		0,74	(0,74)	---
7.1.5.80.11.9	91.83	0000225/9	RDA. S HEDGE AJUSTE MTM SWAP DOL	1.577.839,68	(1.577.839,68)	---
7.1.5.80.11.9	91.83	0000227/5		0,12	(0,12)	---
7.1.5.80.11.9	91.83	0000231/3	RDA. S HEDGE AJUSTE MTM SWAP IGP(MX)CDI	282,92	(282,92)	---
7.1.5.80.11.9	91.83	0000233/P	RDA. S HEDGE AJUSTE MTM SWAP IGP	2.453.558,42	(2.453.558,42)	---
7.1.5.80.11.9	91.83	0000235/6	RDA. S HEDGE AJUSTE MTM SWAP CD	8.172.626,86	(8.172.626,86)	---
7.1.5.80.11.9	91.83	0000243/7		7.323,26	(7.323,26)	---
7.1.5.80.11.9	91.83	0000245/3	RENDA AJUSTE MTM SWAP EUROXCDI	337.422,99	(337.422,99)	---
7.1.5.80.11.9	91.83	0000247/P	RENDA S HEDGE AJUSTE MTM SWAP CD	1.028.949,95	(1.028.949,95)	---
7.1.5.80.11.9	91.83	0007852/2	RENDA AJUSTE MTM SWAP BBV	16.275.244,14	(16.275.244,14)	---

56. Existem ainda contas onde já constavam valores originalmente, os quais foram alterados, resultando em novos valores de MTM. Não se pode alegar que as contas aqui referidas tenham sido "esquecidas", dado que as mesmas já faziam parte do cálculo original, apresentando um valor de MTM que foi alterado sem qualquer explicação. Apenas a título de exemplo, apresentamos abaixo algumas extrações das planilhas fornecidas pela empresa:

Anexo 20 [fl. 3064]:

				Original	"Ajustes"	Recálculo
8.1.5.50.11.5	50.83	0000207/0	DESP S HEDGE AJUSTE MTM SWAP CDI	(6.640.531,60)	6.449.557,73	(190.973,87)
8.1.5.50.11.5	50.83	0000209/7	DESP S HEDGE AJUSTE MTM SWAP CDI	(252.425.533,64)	230.833.156,67	(21.592.376,97)

Anexo 21 [fl. 3067]:

				Original	"Ajustes"	Recálculo
8.1.5.80.10.9	51.01	0000001/9	TVM AJUSTE V MERC T NEG LTN B	(7.797.150,36)	(7.197,61)	(7.804.347,97)
8.1.5.80.10.9	51.01	0000002/7	TVM AJUSTE V MERC T NEG LFT B	837.695,58	(2.054.956,27)	(1.217.260,69)

Anexo 23 [fl. 3072]:

				Original	"Ajustes"	Recálculo
7.1.5.80.21.2	91.84	0000004/3	MARF BALANCO	88.284.507,94	36.458.950,21	124.743.458,15

57. Devido a esse problema, a fiscalizada foi intimada no Termo nº 04 item 2 "b" a [fl. 3041]: "Demonstrar e justificar as alterações de valores em contas de MTM que já haviam sido consideradas originalmente e cujo valor atribuído a MTM foi modificado"(5) (grifamos). Embora dispondo da oportunidade de se explicar, a empresa não o fez.

(5) – A alteração para valor retificado "zero" é um caso particular da referida modificação.

58. Para formar um quadro probatório consistente, a definição do alegado erro necessariamente deveria dar conta dos fatos,

*caracterizando de forma clara e precisa o que ocorreu, o efeito sobre cada uma das contas envolvidas e o cálculo seguro dos montantes envolvidos. Como visto, a informação apresentada pelo contribuinte não é sequer consistente com dados por ele mesmo entregues para tentar justificar os valores de MTM adicionados e excluídos. Torna-se evidentemente impraticável validar tal informação como uma caracterização do alegado erro.*

*59. Em suma, a empresa pretende justificar inconsistência de base de cálculo superior a R\$ 500 milhões lançando mão de um alegado erro operacional; todavia após inúmeras intimações a respeito não caracterizou com mínima clareza e precisão o alegado erro, a influência sobre cada conta envolvida e as medidas tomadas para seu saneamento. Ademais, não foram fornecidos documentos pertinentes da época da ocorrência dos fatos, requisitados em diversas oportunidades, essenciais para a formação do conjunto probatório. **Dessa forma, não há condições mínimas de se considerar provada a existência do erro e seu montante nos termos alegados pela fiscalizada.***

*60. No item 2 "a" de sua resposta de 27/11/2012, a fiscalizada informa ainda que [fls. 3053/3054]:*

*"Não houve alteração na rotina contábil adotada pelo Banco Bradesco no período de 2002 até o ano de 2008, cujos registros contábeis em contas de resultado e contas patrimoniais neste período foram devidamente demonstrados nos anexos apresentados nos atendimentos de 15-10-2012 e 26-10-2012, relacionados a seguir: ANEXO 01 – Movimentação do LALUR de 2002 a 2008 originais escriturado, bem como a escrituração ajustada de acordo com a apuração nos Anexos 2 a 5; ANEXO 02 – Demonstração da Marcação a Valor de Mercado – Contas de Resultado; ANEXO 03 – Demonstrativo Curva do Papel Contas de Resultado; ANEXO 04 – Saldos Contábeis Contas de Resultado; ANEXO 05 – Demonstrativo da Marcação a Valor de Mercado Contas Ativas, Passivas e de Patrimônio Líquido; ANEXO 06 – Demonstrativo da Curva do Papel Contas Ativas, Passivas e de Patrimônio Líquido; ANEXO 07 – Demonstrativo dos Saldos Contábeis Contas Ativas, Passivas e de Patrimônio Líquido".*

*Elaborou inúmeros demonstrativos, mas não apresentou os elementos requisitados que os fundamentariam.*

*61. Efetivamente, a fiscalizada apresentou planilhas relativas à Marcação à Mercado e à curva do papel, necessárias para o conjunto probatório. Todavia, demonstramos acima a existência de elementos requisitados e não entregues que são essenciais à fundamentação de tais planilhas. Não cabe à empresa apenas apresentar planilhas de dados e alegar que são verdadeiras, cabe prová-lo, demonstrando a partir da caracterização precisa do alegado erro e seus efeitos como foram gerados os valores constantes dessas planilhas e por quê, o que não ocorreu. Como não foram apresentados seus fundamentos, conclui-se que tais planilhas não constituem elemento probatório.*

*62. Complementarmente, no Termo de Intimação nº 04, item 2 "b", foi questionado [fl. 3041]: "Face à afirmação de que o Banco possui plano de contas específico para fins de Registros contábeis em contas contábeis distintas e abrangentes tanto para a 'Curva do Papel' e a*

*'Marcação de Mercado Lei 10.637/2002, art. 35', esclarecer como foi possível não considerar determinadas contas de MTM quando da apuração do Lucro Real". A resposta da empresa em 27/11/2012 mais uma vez contornou o que foi questionado [fl. 3055]:*

*"No curso da fiscalização iniciada no ano de 2010, foi reiteradamente explicado que a constatação da divergência no lucro real e na base de cálculo da CSLL foi detectada no segundo semestre de 2006, mediante, inclusive a retificação da DIPJ do ano de 2007, ocorrida em 06/01/2009. Os efeitos fiscais nos períodos de 2002 a 2007 foram contemplados nos anexos 11 a 17, constantes do atendimento e 15/10/2012, onde identificamos analiticamente as contas de receitas e despesas que registraram a 'Marcação a Mercado Lei 10.6037, art. 35', que foram objeto de adição e exclusão ao lucro líquido para fins de apuração do Lucro Real e Base de Cálculo da CSLL, com relação aos anos de 2002 a 2008, consideradas originalmente e o recálculo".*

*63. Dando seqüência ao exame, nos itens 3 e 4 das intimações/reintimações, são requisitadas para os períodos de 2002 a 2006 e para 2007, respectivamente, planilhas com os valores de MTM originais, retificados e diferença, bem como a conciliação dos valores de MTM constantes das contas de resultado e patrimoniais. A empresa apresentou planilhas para os anos de 2002 a 2006, cabendo ressaltar os problemas relativos a sua fundamentação, atrás referidos, que se aplicam a todos os anos-calendário sob análise.*

*64. Sério problema ocorre, adicionalmente aos citados, com o ano calendário de 2007. No item 4 "a", em quatro intimações e reintimações foi requisitado [fls. 228, 2721, 3010 e 3042]:*

*"No documento de 22/03/2011, a fiscalizada informa que: 'Nos ANEXOS B, individualizados pelos anos de 2006 a 2008, demonstramos as Bases de Cálculos e os impostos diferidos ativos e passivos (IRPJ e CSLL)'. Na coluna 'TOTAL', do 'ATIVO DIFERIDO RESULTADO', consta o valor de R\$ 336.423.474,45 como base de cálculo de valores de impostos diferidos constantes das Notas Explicativas ref. a 2007. Com base no exposto, apresentar os seguintes elementos e outros complementares, no sentido de comprovar documentalmente a origem do valor original e do valor retificado:*

*a) Memória de cálculo detalhada do referido montante, em planilha Excel, com base nas contas COSIF e contas internas, com: valores contabilizados no ativo, nas contas relativas aos 'títulos e valores mobiliários; instrumentos financeiros, derivativos e itens objeto de hedge'; valores relativos à curva do papel; valores relativos ao Ajuste ao Valor de Mercado. Indicar as contas de resultado utilizadas e as contrapartidas ..." (original grifado)*

*65. A fim de caracterizar o empenho da fiscalização em proporcionar ao contribuinte plenas condições de provar o alegado e em respeito ao princípio da verdade material, consta a seguinte nota do item 4 "a" do Termo nº 04 (6) [fl. 3043]:*

*"NÃO APRESENTADO. O valor de R\$ 206.384.632,88 (efetivamente excluído na DIPJ ref. 2007), constante da planilha 'Escrituração Original' do doc de 15/10/2012, é composto a partir do valor já*

*ajustado de R\$ 89.991.537,80, conforme documento de 22/03/2011. O valor original consistente com o que consta nas Notas Explicativas publicadas é R\$ 336.423.474,45. IMPORTANTE: NO ANEXO 16 APRESENTADO EM 26/10/2012 CONSTA O SALDO DE R\$ 333.195.510,63 CREDOR NA LINHA 'TOTAL', COLUNA 'CÁLCULO ORIGINAL', VALOR ESSE INCONSISTENTE COM OS DEMAIS ELEMENTOS AQUI REFERIDOS, EM ESPECIAL COM O CONSTANTE DAS NOTAS EXPLICATIVAS – VIDE NOTA '34 C', PUBLICADA A FLS 29 DO DIÁRIO OFICIAL EMPRESARIAL DE 13/02/2008. O VALOR A SER DEMONSTRADO É R\$ 336.423.474,45, CONSISTENTE COM O PUBLICADO. Conciliar com as contas patrimoniais, como ocorreu com os valores retificados. Utilizar as planilhas apresentadas para os valores retificados, com base na escrituração, como modelo".*

**(6) – Após uma intimação e duas reintimações não atendidas nesse ponto.**

*66. Entendemos que a requisição seja clara; todavia, em suas respostas, o contribuinte fez referência aos ANEXOS 11 a 17, ao LALUR, à DIPJ, aos ANEXOS A1 e A2, ao ANEXO B, aos ANEXOS C1 e C2 referente aos R\$ 336.423.474,45.*

*67. Sintomático é o fato de que foram apresentadas planilhas com valores originais e retificados de MTM para os anos de 2002 a 2006, bem como planilha com valores "ajustados" de MTM para o ano de 2007, onde consta o valor de R\$ 89.993.889,92 (7), mas não a planilha requisitada com os valores originais de MTM relativos a 2007 (R\$ 336.423.474,45). Ao contrário do afirmado pela empresa, o valor de R\$ 89.993.889,92 não é coerente com a contabilidade escriturada e publicada, na qual consta, como já vimos, um valor diferido de IRPJ e CSLL de R\$ 114.384.000, que é compatível justamente com despesa de MTM de R\$ 336.423.474,45, cuja demonstração foi requisitada.*

**(7) – Vide Anexo 16. Existe aqui uma pequena divergência com o valor originalmente apresentado pela empresa (R\$ 89.991.537,80)**

*Lembremos que na Nota Explicativa publicada 34 "c" relativa ao anocalendário de 2007, consta (valores em milhares de reais) [fl. 2969]:*

	[Saldo em 31.12.2006]	[Constituição]	[Realização]	[Saldo em 31.12.2007]
Provisão para créditos de liquidação duvidosa .....	2.150.317	1.412.711	1.311.881	2.251.147
Provisão para contingências cíveis .....	118.101	260.417	60.259	318.259
Provisão para contingências fiscais .....	571.125	274.293	65.192	780.226
Provisão trabalhista .....	994.201	211.619	152.386	453.434
Provisão para desvalorização de títulos e investimentos .....	16.873	5.359	616	21.616
Provisão para desvalorização de bens não de uso .....	39.098	8.626	12.099	35.625
Ajuste a valor de mercado dos títulos para negociação .....	107.732	222.116	107.732	222.116
Ágio amortizado .....	102.382	86.933	38.049	151.266
Outros .....	44.619	276.715	21.390	299.944
Total dos créditos tributários sobre diferenças temporárias .....	3.544.448	2.758.789	1.769.604	4.533.633
Contribuição Social – Medida Provisória nº 2.158-35 de 24.08.2001 .....	415.730	-	102.296	313.434

	[Saldo em 31.12.2006]	[Constituição]	[Realização]	[Saldo em 31.12.2007]
Total dos créditos tributários (Nota 11b) .....	3.960.178	2.758.789	1.871.900	4.847.067
Obrigações fiscais diferidas (Nota 34f) .....	301.686	219.769	209.366	312.089
Créditos tributários líquidos nas obrigações fiscais diferidas .....	3.658.492	2.539.020	1.662.534	4.534.978

*Embora nos balancetes apresentados não haja nível de detalhamento que permita a visualização direta do "Ajuste a valor de mercado dos títulos para negociação", pode-se constatar que o "Total dos créditos tributários (Nota 11b)" acima (R\$ 4.847.067.000) coincide com o constante dos balancetes [fl. 834]:*

**1.8.8.25.00.2 CRED. TRIBUTÁRIOS DE IMPOSTOS E CONTRIB 1.480.879.582,01 3.366.186.769,13 4.847.066.351,14**

*68. Lembremos que os Ajustes a Valor de Mercado efetuados pela empresa no ano-calendário de 2007 correspondem a um total diferido de IRPJ e CSLL de R\$ 222.116.000 (saldo em 31/12/2007) menos R\$ 107.732.000 (saldo em 31/12/2006), ou seja, R\$ 114.384.000. Dada a alíquota de 25% para o IRPJ e 9% para a CSLL, conclui-se que ao total de R\$ 114.384.000 de IRPJ e CSLL diferidos em 2007, conforme Demonstrações Financeiras publicadas, corresponde uma base de cálculo de R\$ 336.423.500 (valor arredondado, tomando com base o publicado). Efetivamente, o contribuinte apresentou em seu documento de 22 de março de 2011 o ANEXO B – ANO 2007 – "BASE DE CÁLCULO DE IRPJ E CSLL" [fl. 140], que para o ano-calendário de 2007, na linha "TOTAL MOVIMENTO ANO", coluna "ATIVO DIFERIDO RESULTADO –BRASIL" apresenta o valor de R\$ 336.423.474,45. Na referida planilha, encontramos igualmente os cálculos do IRPJ e CSLL diferidos, cuja soma coincide com os valores constantes da Nota 34 "c" das Demonstrações Financeiras Publicadas (R\$ 114.384.000 em valores redondos).*

*69. A planilha relativa à despesa de MTM original de 2007, no valor de R\$ 336.423.474,45, é necessária para a análise dos efeitos do alegado erro e de sua correção no tocante a 2007, consistindo, portanto, um dos elementos essenciais para a constituição do quadro probatório, além de encontrar-se no próprio cerne do presente trabalho. Não é razoável imaginar que a empresa tenha criado do nada tal valor quando da contabilização em 2007, refletida nas Demonstrações Financeiras publicadas, o que leva à conclusão de que a empresa teria optado pelo não atendimento à fiscalização. Como essa demonstração, embora requisitada quatro vezes, soma-se aos demais elementos essenciais não entregues, reforça-se para o ano de 2007 a conclusão de que o alegado erro não se encontra provado, muito menos seu montante.*

*70. Como a despesa de MTM de R\$ 336.423.474,45 é a única compatível com a contabilidade publicada, não comprovado o alegado erro e seu valor, prevalece a contabilidade publicada. Portanto, não há como validar a exclusão de MTM constante do LALUR, do LACS e da DIPJ retificada referente a 2007, em que deveria constar uma adição de R\$ 336.423.474,45 a título de MTM (despesa).*

71. No item 1 das referidas intimações/reintimações foram solicitados elementos que consistem referencial básico para o trabalho, como balancetes, LALUR, LACS, demonstrações financeiras publicadas, contas referentes a MTM e detalhamento das Fichas 04 e 06 para a situação original e retificada.

72. Como os balancetes apresentados não têm detalhamento em subcontas compatível com o objeto do trabalho, qual seja, Marcação a Mercado, cientificamos formalmente a empresa a respeito, ao que a fiscalizada respondeu em 08/11/2012 [fl. 3013]:

"Em complemento ao atendimento de 15-10-2012, esclarecemos que no período fiscalizado, ou seja, de 2002 a 2008, o Bradesco somente possui balancete consolidado até nível 2 (conta cosif e razão). As rubricas contábeis patrimoniais e de resultado que registram a 'Curva do Papel' e 'Marcação a Mercado' são as contas de nível três, denominadas 'contas internas' e neste nível não são emitidos balancetes consolidados".

Posteriormente, foi requisitado no Termo de Intimação nº 04 o razão em meio digital das contas internas envolvidas no alegado "erro operacional", em pauta no presente trabalho, em nível adequado aos registros analíticos de "Marcação a Mercado" e "Curva do Papel". A empresa respondeu em 27/11/2012 que [fl. 3046]:

"Em complemento, esclarecemos ainda que em atendimentos anteriores apresentamos de forma analítica todas as contas que registraram os eventos relacionados 'Marcação a Mercado' e 'Curva do Papel', envolvendo as contas patrão, ativas e passivas, de patrimônio líquido e de resultado, as quais possibilitam a identificação dos valores adicionados e excluídos nas apurações do lucro real e base de cálculo da contribuição social no período de 2002 a 2007".

Em suma, o razão foi requisitado para aprofundamento do trabalho, mas a fiscalizada não o apresentou.

73. No item 1 "e" do Termo de Intimação nº 01, foi requisitado [fl. 225]: "Contas contábeis a que se refere o parágrafo 3º do artigo 35 da Lei 10.637/2002 e controles extracontábeis definidos na Instrução Normativa SRF nº 334/2003, com detalhamento por título ou valor mobiliário, em planilha digital Excel. No caso de controles extracontábeis, apresentar conciliação com as contas Cosif e internas da contabilidade". Informou a empresa em 27/11/2012 [fl. 3047]:

"O Banco Bradesco para atendimento ao disposto na legislação vigente possui, no seu 'Plano de Contas' com relação às contas patrimoniais (Ativas, Passivas e Patrimônio Líquido), bem como para as contas de resultado (Receitas e Despesas), contas internas para fins de: Registros contábeis tomando-se como base as taxas e índices constantes em cada natureza de título e valores mobiliários, onde denominamos 'Registros Contábeis – Curva do Papel', em atendimento as Normas estabelecidas pelo BACEN; Registros contábeis estabelecidos no parágrafo 3º do artigo 35 da Lei 10.637/2002 e na Instrução Normativa SRF nº 334/2003, para cada natureza de título, onde denominamos 'Registros Contábeis – Marcação a Mercado'. Consolidando as contas internas nas respectivas contas do COSIF, os

*saldos correspondem aos valores informados nos balancetes mensais, conforme resumimos a seguir....".*

*Na seqüência, a empresa apresenta duas planilhas em que concilia contas de resultado com contas patrimoniais de MTM, para os anos de 2002 a 2008.(8)*

*(8) – Observemos que a simples conciliação das contas de resultado e patrimoniais de MTM é condição necessária, mas não suficiente para garantir a autenticidade dos dados apresentados, pois conhecendo-se as contrapartidas das contas internas patrimoniais e de resultado relativas ao MTM é possível selecionar um determinado subgrupo dessas contas internas e gerar outro quadro em que os valores de MTM em contas de resultado sejam conciliados com os valores de MTM em contas patrimoniais.*

*74. Na resposta de 27/11/2012, a empresa afirmou que:*

*"em atendimentos anteriores apresentamos de forma analítica todas as contas que registraram os eventos relacionados a 'Marcação a Mercado' e 'Curva do Papel', envolvendo as contas patrimoniais ativas e passivas, de patrimônio líquido e de resultado, as quais possibilitam a identificação dos valores adicionados e excluídos nas apurações do lucro real e base de cálculo da contribuição social no período de 2002 a 2007".*

*Tais planilhas são necessárias, mas não pode a empresa pretender que simplesmente se acredite nos dados constantes das mesmas, pois na elaboração das planilhas "ajustadas" houve a inclusão, exclusão e alteração do valor de contas de MTM sem explicação adequada, em um contexto em que a própria fiscalizada alega ter ocorrido um erro operacional.*

*75. Seria imprescindível que a empresa tivesse caracterizado o alegado erro e seus efeitos, com atendimento ao requisitado reiteradamente no item 2 das intimações, incluindo documentos da época, de forma a deixar claro como e por quê chegou aos números apresentados. Não sendo verossímil que providências dessa relevância tenham sido tomadas sem a existência de tais documentos, conclui-se que a empresa optou por não apresentá-los, embora seja evidente sua essencialidade para a perfeita caracterização do alegado erro e para a constituição do quadro probatório. A não apresentação de parcela dos documentos fundamentais pela empresa é forte indicativo de que a prevalência da verdade material seria contrária a seus interesses.*

*76. Na tentativa de justificar sérias inconsistências, a empresa apresentou a versão de que teria ocorrido um erro operacional, cabendo-lhe portanto o ônus da prova. Foram proporcionadas todas as oportunidades para a apresentação dos elementos que formassem um quadro probatório fundamentado.*

*77. Apesar das oportunidades de que dispôs, a fiscalizada não apresentou elementos sabidamente essenciais, conforme exame aprofundado efetuado no presente tópico. Por todo o exposto, cabe concluir que o contribuinte não logrou constituir um quadro probatório consistente e fundamentado, não havendo dessa forma condições*

*mínimas para que se corrobore a existência de erro operacional nos termos alegados pela fiscalizada.*

*Outras considerações relevantes:*

*78. O LALUR e o LACS foram apresentados, cabendo transcrever observações da empresa em 27/11/2012 no tocante ao LACS [fl. 3046]: "O Livro de Apuração da CSLL só foi elaborado a partir do ano de 2005, por essa razão os LACS para os anos de 2002 a 2004 não foram apresentados ... ". Informação relevante constante do LACS é que o valor excluído em 2007 a título de MTM é o mesmo que para o IRPJ, tornando válida para a CSLL toda a análise efetuada para o IRPJ. Ademais, no que concerne à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, também estão caracterizados os ilícitos fiscais descritos, face ao disposto no art. 28 da Lei nº 9430/96, sendo válida a fundamentação jurídica já apresentada:*

**Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.**

*79. A fiscalizada declarou (vide resposta de 15/10/2012) que [fl. 233]:*

*"O procedimento adotado pelo Banco Bradesco S/A nos anos de 2002 a 2008 não gerou postergação de tributo e sim antecipação de seus pagamentos, conforme demonstramos (sic) a movimentação da Parte B do LALUR".*

*A empresa simplesmente postulou o que pretendia, mas não logrou demonstrar, como constatamos nos tópicos anteriores deste Termo de Verificação. Os valores de MTM constantes do LALUR/LACS, que a empresa utiliza como referência absoluta, foram examinados no presente Termo, concluindo-se pela exclusão indevida da base de cálculo do IRPJ e da CSLL referente a 2007 de R\$ 206.259.946.74 e pela não adição prevista em lei de R\$ 336.423.474.45.*

*80. As Demonstrações Financeiras publicadas referentes aos anos calendário de 2002 a 2008 foram apresentadas pelo contribuinte em arquivos PDF e são parte integrante do presente Termo de Verificação. Cabe destacar que nas Notas Explicativas referentes à "Origem dos créditos tributários de imposto de renda e contribuição social diferidos"- "Ajuste a Valor de Mercado dos Títulos para Negociação" (MTM), compreendidas nas Demonstrações Financeiras publicadas até 2007 (inclusive), constam valores que são incompatíveis com a situação "ajustada" alegada pela fiscalizada.*

*81. Não há nas Demonstrações Financeiras publicadas qualquer Nota Explicativa fazendo referência expressa ao alegado erro. Questionada a respeito, em sua resposta de 27/11/2012, a empresa alegou que "o evento de ajuste do MTM para fins de tributação para fins de imposto de renda e contribuição social, constante na DIPJ retificadora do AC 2007, não produziu nenhum efeito na apuração da despesa de imposto de renda e contribuição social nos exercícios findos em 2007 e 2008,*

*constituindo-se apenas mera reclassificação contábil de imposto diferido para imposto devido no ano" e faz referência à Nota Explicativa 35 "b" das Demonstrações Financeiras publicadas. Cabe observar que essa Nota refere-se ao ano de 2008, sem qualquer referência expressa ao alegado erro. Continua a fiscalizada: "considerando-se que o ajuste do MTM não produziu quaisquer efeitos nos resultados apurados nos anos de 2007 e 2008, mantendo-se o valor da despesa de imposto de renda e contribuição social inalterado de R\$ 3.019.794 mil, portanto não caracterizando fato relevante que justificasse qualquer destaque nas demonstrações financeiras e qualquer menção por parte dos Auditores Independentes em seu Parecer das Demonstrações Financeiras, como de fato ocorreu".*

*82. A fiscalizada considera irrelevantes, para fins de publicação em Notas Explicativas das Demonstrações Financeiras, os efeitos das alterações que promoveu na apuração de MTM em decorrência do alegado erro operacional, esquecendo-se de mencionar que na sua versão teria ocorrido o pagamento antecipado de tributos correspondentes a uma base de cálculo de centenas de milhões de reais, envolvendo diversos anos-calendário. Desse alegado erro a que se refere a versão da fiscalizada, decorreria que os valores de IRPJ e CSLL diferidos a título de "Ajuste a Valor de Mercado dos Títulos para Negociação", constantes das Demonstrações Financeiras publicadas até 2007, estariam errados, correspondendo tal alegado erro a uma base de cálculo dos referidos tributos superior a R\$ 500 milhões.*

*83. Não vemos como considerar irrelevante a existência de um alegado erro cujos efeitos superam R\$ 0,5 (meio) bilhão de reais de base de cálculo, montante superior a muitos dos valores constantes das Demonstrações Financeiras publicadas, e que se estenderiam por vários anos-calendário. Como consequência da versão da empresa, que envolve o alegado erro, seus acionistas estariam acessando para análises de investimentos informações não fidedignas, constantes das Demonstrações Financeiras publicadas.*

*84. Não custa lembrar que o art. 251 do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99) dispõe sobre a necessidade de manutenção da escrituração com observância das leis comerciais e fiscais e que nos artigos 247 e 248 o RIR/99 prevê que o lucro líquido seja determinado com observância da lei comercial, definindo ainda que o lucro real é o lucro líquido com os ajustes previstos em lei.*

*85. Portanto, em se tratando de Sociedade Anônima são aplicáveis as disposições da Lei nº 6.404/76. Assim dispõe o artigo 176 da referida Lei.*

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I - balanço patrimonial;

II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III - demonstração do resultado do exercício; e

IV - demonstração dos fluxos de caixa; e [\(Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)

V - se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. [\(Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)

§ 1º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.

§ 2º Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes".

§ 3º As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembleia-geral.

§ 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.

§ 5º As notas explicativas devem: [\(Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

I - apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

II - divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

III - fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

IV - indicar: [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único); [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3º); [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

- d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)
- e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)
- f) o número, espécies e classes das ações do capital social; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)
- g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício; [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)
- h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1º); e [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)
- i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)
- § 6º A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R\$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa. [\(Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007\)](#)
- § 7º A Comissão de Valores Mobiliários poderá, a seu critério, disciplinar de forma diversa o registro de que trata o § 3º deste artigo. [\(Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009\)](#)

86. *A aprovação das Demonstrações Financeiras implica verificar as operações realizadas pela administração, os lançamentos contábeis e documentos que os embasam, bem como os dados do balanço patrimonial e do resultado econômico. Cabe, inclusive, deliberação sobre a destinação do lucro do exercício – se existente. Do ponto de vista econômico, a aprovação das demonstrações financeiras reflete um interesse público. Quando aprovadas e publicadas, as contas do exercício se revestem da condição de ato jurídico perfeito e se tornam uma ferramenta essencial para que seja avaliada a situação financeira e os resultados da empresa, indispensável para que os interessados em realizar negócios com esta possam tomar suas decisões respaldados em informações certas e verídicas.*

87. *Ou seja, as contas do exercício só têm existência jurídica quando sobre elas tiver recaído deliberação homologatória da assembléia dos acionistas e, uma vez aprovadas, são atos jurídicos perfeitos e acabados, só podendo ser modificadas por deliberação de mesmo nível. Logo, deliberações sem a aprovação da Assembléia de acionistas, relativas a elementos constantes das Demonstrações Financeiras publicadas, o que decorre da versão do contribuinte, não têm existência no mundo jurídico. Ainda que a empresa tivesse logrado provar a existência do alegado erro operacional e efetivado outras medidas exigidas pela legislação — o que não ocorreu, conforme demonstrado no presente Termo de Verificação — todavia sem submeter o alegado erro, seus efeitos e medidas saneadoras à Assembléia de acionistas e sem publicar as Notas Explicativas pertinentes, as medidas tomadas não estariam incorporadas ao mundo jurídico.*

88. A empresa não deve ter se dado conta das possíveis e graves conseqüências de sua tese. Nesse cenário, validar deliberações não submetidas à Assembléia de acionistas, tampouco objeto de Notas Explicativas nas Demonstrações Financeiras publicadas, além de ir frontalmente de encontro às normas legais vigentes, ocasionaria uma atmosfera de séria insegurança jurídico-econômica aos usuários dos balanços publicados.

#### **Lançamento Tributário**

89. Com base em todo o exposto, conclui-se que no ano-calendário de 2007(9) o contribuinte excluiu indevidamente da base de cálculo do IRPJ e da CSLL a quantia de R\$ 206.259.946,74 e que deixou de adicionar às referidas bases de cálculo a quantia de R\$ 336.423.474,45, reduzindo indevidamente o IRPJ e a CSLL, pelo que serão efetuados os respectivos lançamentos tributários nos autos de infração anexos, que são parte integrante deste Termo de Verificação.

(9) – Conforme Fichas 04 e 06 apresentadas pelo contribuinte para a situação original e "ajustada", o alegado erro não altera o lucro líquido.

(...)" (destaques do original)

3. Inconformada com a autuação, de que tomou ciência em 19/12/2012, a Interessada apresentou, em 18/01/2013, a impugnação de fls. 4440/4494, instruída com os documentos de fls. 4495/4721, fundamentada nas seguintes razões:

#### **DAS QUESTÕES PRELIMINARES**

##### **Da primeira argüição de nulidade. Dos vícios na apuração da base de cálculo – Da não consideração dos saldos negativos de IRPJ e CSLL**

Conforme se verifica do exame dos autos de infração, o AuditorFiscal autuante calculou os tributos devidos sem levar em conta os saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados no ano-calendário de 2007, nos montantes de R\$ 38.147.119,75 e de R\$ 20.368.986,11 (cfr. DIPJ/2008 Retificadora, fls. 4604 e 4609).

Muito embora os referidos saldos negativos tenham sido objeto de Pedidos de Restituição, vinculados por sua vez a Declarações de Compensação, importa observar que, do crédito total de R\$ 38.147.119,75, referente ao IRPJ, a Impugnante só aproveitou, para fins de compensação, uma parcela de R\$ 9.709.135,57; e do crédito total de R\$ 20.368.986,11, referente à CSLL, só foi utilizada uma parcela equivalente a R\$ 13.234.167,93 (ver docs. fls. 4615/4681):

## &gt;&gt;&gt; IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ

DATA	Nº PER/DCOMP	VALOR
<b>Dados do Pedido de Restituição</b>		
28/07/2009	32025.40283.280709.1.2.02-9720	38.147.119,75
<b>Dados da Compensação</b>		
30/07/2009	15904.53473.300709.1.3.02-2802	9.709.135,57
	<b>Saldo do Crédito Original</b>	<b>28.437.984,18</b>

## &gt;&gt;&gt; CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

DATA	Nº PER/DCOMP	VALOR
<b>Dados do Pedido de Restituição</b>		
23/07/2009	41622.83278.230709.1.2.03-6059	20.368.986,11
<b>Dados da Compensação</b>		
30/07/2009	30211.70350.300709.1.3.03-2410	13.234.167,93
	<b>Saldo do Crédito Original</b>	<b>7.134.818,18</b>

*Ou seja: a Impugnante ainda possui um crédito remanescente de R\$ 28.437.984,18, relativo ao IRPJ, e outro de R\$ 7.134.818,18, relativo à CSLL.*

*Oportuno ressaltar que os referidos saldos negativos, tanto o do IRPJ como o da CSLL, tiveram sua existência parcialmente reconhecida, conforme despachos decisórios proferidos nos Processos Administrativos de nº 16327.720373/2012-08 e de nº 16327.720404/2012-12 (docs. fls. 4683/4690 e 4711/4718).*

*Em que pese a Impugnante tenha apresentado manifestação de inconformidade quanto à parcela não reconhecida do crédito (doc. fls. 4691/4706), a subsequente lavratura de um Auto de Infração de IRPJ e de CSLL, referente ao mesmo ano-calendário — Processo Administrativo nº 16327.720654/2012-52 —, conduziu a empresa, numa demonstração de boa-fé, a requerer fosse sobrestado o processamento das restituições já deferidas, até que houvesse decisão definitiva a respeito da mencionada autuação fiscal (docs. fls. 4707/4709 e 4719/4721).*

*Assim, o procedimento adotado pela Fiscalização retira por completo a certeza e a liquidez do crédito tributário lançado, eivando a autuação de nulidade material.*

***Da segunda arguição de nulidade – Das deficiências do trabalho de fiscalização – Da fundamentação da exigência em dados equivocados***

*A leitura do Termo de Verificação Fiscal deixa claro que o lançamento tomou por base, única e exclusivamente, as informações constantes da Nota Explicativa 34(c) do balanço publicado em 13/02/2008 (doc. fls. 4533/4560).*

*A autoridade fiscal desconsiderou os esclarecimentos prestados pelo contribuinte, ignorando que as informações registradas na referida Nota Explicativa espelhavam um erro operacional cometido entre os anos de 2002 e 2006.*

*Conforme demonstrado pela Impugnante no curso da ação fiscal, o valor a ser adicionado ao lucro líquido do ano-calendário de 2007, a título de Ajuste de MTM, é de R\$ 89.993.889,92, e não R\$ 336.423.474,45, conforme concluiu, equivocadamente, o AuditorFiscal autuante.*

*O argumento da autoridade fazendária para adotar como correto o valor indicado na Nota Explicativa do balanço foi o de que “não é razoável imaginar que a empresa tenha criado do nada tal valor quando da contabilização em 2007, refletida nas Demonstrações Financeiras publicadas”.*

*Tal raciocínio, todavia, incorre no vício da petição de princípio, que pode ser enunciado da seguinte maneira: — “o ajuste de R\$ 336.423.474,45 é verdadeiro porque está de acordo com a Demonstração Financeira publicada; e, sendo este valor o unico compatível com a referida demonstração, então deve ser tomado necessariamente como verdadeiro”. Ou ainda: — “como não é razoável que a Impugnante tenha criado do nada o valor de R\$ 336.423.474,45, a título de ajuste de MTM, então este montante é o efetivamente correto, e não o de R\$ 89.993.889,92”.*

*Ora, a suposta “criação do nada” a que se refere o AuditorFiscal foi, justamente, o erro operacional cometido pela Impugnante.*

*Sendo a atividade de lançamento um procedimento administrativo tendente a verificar a efetiva ocorrência do fato gerador e a correta apuração da base tributável (art. 142 do CTN), não poderia o agente fiscal presumir como verdadeira uma informação extraída de nota explicativa de balanço (que não é documento fiscal), sem proceder ao exame da contabilidade da empresa.*

*Em face das deficiências acima apontadas no trabalho de fiscalização, os autos de infração devem ser declarados nulos.*

***Da terceira argüição de nulidade – Da exigência de crédito tributário superior ao que seria devido na hipótese de ser procedente a acusação***

*O auto de infração lavrado pela Fiscalização realizou uma glosa da exclusão, no valor de R\$ 206.259.946,74, e uma adição no valor de R\$ 336.423.474,45, totalizando um montante a tributar de R\$ 542.683.421,19.*

*Decompondo o valor lançado de acordo com os ajustes de cada período, temos:*

<b>MARCAÇÃO A MERCADO - Ano de 2007</b>		
- MTM Patrimonial saldo 31/12/2007	(122.099.979,02)	
- MTM Patrimonial saldo 31/12/2006	32.106.089,10	(89.993.889,92)
<b>ADIÇÃO MTM conforme Nota Explicativa</b>		<b>336.423.474,45</b>
<b>TOTAL AUTUADO MTM - ANO 2007</b>		<b>246.429.584,53</b>
<b>AJUSTES DE MARCAÇÃO A MERCADO - Anos de 2002 a 2006</b>		
- Saldo Parte B conf. Escrituração LALUR	328.484.610,90	
- Saldo do MTM Patrimonial 31/12/2006	(32.106.089,10)	296.378.521,80
<b>TOTAL AUTUADO MTM - ANOS ANTERIORES</b>		<b>296.378.521,80</b>
- Outros valores (exclusão efetuada a menor em 2007)		<b>(124.685,14)</b>
<b>BASE DE CÁLCULO AUTUADA</b>		<b>542.683.421,19</b>

*Ainda que estivesse correta a premissa da Fiscalização, de que a Impugnante não poderia ter realizado, em 2007, ajustes referentes a períodos anteriores, o valor máximo passível de tributação, no ano-calendário de 2007, seria de R\$ 296.378.521,80, correspondente ao montante adicionado a maior entre os anos de 2002 e 2006, e nunca R\$ 542.683.421,19, conforme lançado.*

### **DO MÉRITO**

#### **Da efetiva ocorrência do erro operacional**

*A Impugnante realiza, desde o ano de 2002, o ajuste a valor de mercado ("MTM") de seus títulos e valores mobiliários, cujos efeitos tributários encontram-se previstos no art. 35 da Lei nº 10.637/2002.*

*Pelo fato de ser uma instituição financeira, a Impugnante segue o Plano de Contas do Banco Central do Brasil – COSIF, adotando contas contábeis específicas para a segregação do Ajuste a Valor de Mercado e do Ajuste da Curva dos Títulos e Valores Mobiliários, conforme determinado pela Circular BACEN nº 3.608/2002.*

*No intuito de eliminar os efeitos fiscais dos ajustes temporários de marcação a mercado realizados na contabilidade, o art. 35 da Lei nº 10.637/2002 definiu que os respectivos ganhos e perdas só deveriam ser reconhecidos na data da alienação ou liquidação do título ou valor mobiliário, garantindo, assim, que a renda só fosse tributada no momento de sua efetiva disponibilidade (art. 43 do CTN).*

*Logo após a publicação do Balanço Patrimonial de 2007, ocorrida em 13/02/2008, a Impugnante verificou que havia cometido alguns erros operacionais na determinação das parcelas de Ajuste a Valor de Mercado referentes aos anos de 2002 a 2007. Estes erros foram decorrentes: — (a) do fato de haverem sido consideradas como de MTM contas que não tinham essa natureza; (b) do fato de não haverem sido consideradas contas que tinham efetiva natureza de MTM; e (c) do*

*fato de algumas contas só haverem considerado valores de um semestre, ao invés de todo o exercício.*

*Muito embora os referidos erros operacionais tivessem sido detectados antes da entrega da DIPJ/2008, não foi possível apresentar a declaração original com todos os ajustes necessários, em virtude da complexidade da conciliação. Daí a razão de a DIPJ retificadora só haver sido apresentada no início do ano de 2009.*

*Pois bem. Apesar de a Impugnante haver demonstrado a ocorrência dos erros (cfr. Resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 04, Anexos 20 a 23, fls. 3062/3073), a autoridade fiscal optou por desconsiderar a documentação apresentada, com base na seguinte motivação: — “Em suma, a empresa pretende justificar inconsistência de base de cálculo superior a R\$ 500 milhões lançando mão de um alegado erro operacional, todavia após inúmeras intimações a respeito, não caracterizou com mínima clareza, e precisão, o alegado erro, a influência sobre cada conta envolvida e as medidas adotadas para seu saneamento. Ademais, não foram fornecidos documentos pertinentes da época da ocorrência dos fatos, requisitados em várias oportunidades, essenciais para a formação do conjunto probatório. Dessa forma, não há condições mínimas de se considerar provada a existência do erro e seu montante nos termos alegados pela fiscalizada” (§ 59 do TVF).*

*Examinemos, separadamente, cada um dos motivos.*

*Quanto à estranheza manifestada pela Fiscalização, de que uma inconsistência de magnitude superior a R\$ 500 milhões só tivesse sido percebida anos depois, cabe dizer, primeiramente, que o montante em si não tem a relevância imaginada pelo agente fiscal, sobretudo quando se leva em conta que o erro não se deu de uma só vez, mas ao longo de vários exercícios.*

*É preciso considerar, também, que as receitas e despesas da Impugnante, no período em questão, giraram na casa das dezenas de bilhões de reais, ordem de grandeza muito maior que a do erro cometido.*

*Por fim, há que se levar em conta que o problema começou logo depois que a Circular BACEN nº 3.608/2002 introduziu um novo sistema de registro contábil de receitas e despesas, não sendo surpreendente que erros tenham ocorrido, e que setenha demorado a corrigilos, haja vista a complexidade própria da contabilidade das instituições financeiras.*

*A afirmativa da autoridade lançadora de que a Impugnante “após inúmeras intimações a respeito não caracterizou com mínima clareza e precisão o alegado erro, a influência sobre cada conta e as medidas tomadas para seu saneamento”, com a devida vênia, não procede.*

*A natureza dos referidos erros foi afirmada e reafirmada pela Impugnante, com toda a clareza e precisão. O problema é que a Fiscalização não se conformou com a aparente simplicidade da explicação.*

*Interessante observar que o próprio AuditorFiscal, em certo trecho do seu relato, admite haver compreendido o erro mais comum cometido*

pela Impugnante (e o mais expressivo em termos de valores), ao afirmar: — “existem contas que não fazem parte do cálculo ‘Original’ de MTM e foram incluídas no ‘Recálculo’ dos referidos anexos, o que está de acordo com a definição do alegado erro ...” (§ 55 do TVF).

Isto não obstante, a autoridade fiscal faz ressalvas quanto à existência de “contas onde constavam originalmente valores de MTM e deixaram de constar”, bem assim quanto à existência de “contas onde já constavam valores originalmente, os quais foram alterados, resultando em novos valores de MTM”, observando, em relação a essas últimas, que “não se alegar que as contas ali referidas tenham sido ‘esquecidas’, dado que as mesmas já faziam parte do cálculo original, apresentando um valor de MTM que foi alterado sem qualquer explicação” (§§ 55 e 56 do TVF).

Com a devida vênia, tais ressalvas não procedem, já que as situações em questão decorrem do mesmo erro operacional cometido pela Impugnante.

No que diz respeito à existência de “contas onde constavam originalmente valores de MTM e deixaram de constar”, o erro decorre justamente do fato de tais contas haverem sido incluídas indevidamente na origem.

Quanto à existência de “contas onde já constavam valores originalmente, os quais foram alterados, resultando em novos valores de MTM”, cabe esclarecer que cada conta comporta variações diárias de valor, e o recálculo se deu em situações em que os valores originais diziam respeito a determinado semestre, mas não outro que também deveria constar. Embora as referidas contas não tenham sido esquecidas, o fato é que algum semestre dentro do ano foi esquecido, o que justifica o recálculo.

Também não procede a acusação de que a Impugnante teria deixado de demonstrar a influência dos erros sobre cada conta envolvida. Contrariamente ao que alega a autoridade fiscal, a documentação que lhe foi apresentada no curso da fiscalização discrimina, de forma clara e precisa, o valor original, o valor do ajuste e o conseqüente valor recalculado de cada uma das contas onde foi detectado erro.

Quanto ao saneamento dos erros, as providências adotadas pela Impugnante consistiram, justamente, no trabalho interno de reconciliação contábil, resultando daí que os valores originais das contas afetadas pelo erro foram ajustados e recalculados, de modo a refletir a realidade.

O AuditorFiscal atuante alega, também, que “não foram fornecidos documentos pertinentes da época da ocorrência dos fatos, requisitados em diversas oportunidades, essenciais para a formação do conjunto probatório” (§ 59 do TVF), acrescentando que a “documentação da época da detecção do alegado erro (laudos, pareceres etc.) constitui elemento imprescindível para a prova da versão da empresa, pelo que sua ausência, por si só, inviabiliza o conjunto probatório” (§ 52 do TVF).

*Com a devida vênia, a Impugnante não tem qualquer obrigação legal de produzir laudos ou pareceres para a correção de erros operacionais em sua contabilidade, sobretudo quando a análise de seus procedimentos se mostra suficiente para a demonstração de sua validade.*

*De todo modo, para que não remanescesse qualquer dúvida quanto à correção dos ajustes efetuados, a Impugnante teve o cuidado de solicitar um parecer da empresa de auditoria Price Waterhouse Cooper – PWC (doc. fls. 4562/4579), que validou os procedimentos adotados.*

***Da possibilidade de correção do erro da forma procedida pela Impugnante***

*Inicialmente, cabe salientar que as receitas referidas no art. 35 da Lei nº 10.637/2002 estão sujeitas, por força deste mesmo dispositivo, a adições e exclusões temporárias e o erro cometido pela Impugnante foi justamente deixar de promover as adições e exclusões ao tempo em que deveriam ter sido feitas.*

*O que houve no caso em apreço, portanto, foi a mera apropriação de receitas e despesas fora do período de competência, para fins fiscais, disto resultando: — redução indevida do lucro líquido nos anos de 2002 e 2006; e majoração indevida do lucro líquido nos anos de 2003, 2004 e 2005.*

*No que diz respeito à redução indevida do lucro líquido em 2002 e 2006, importa observar que as diferenças de IRPJ e a CSLL recolhidas a menor nestes anos-calendário acabaram sendo pagas em 2003 e 2007, respectivamente, ficando assim caracterizada a hipótese de postergação de pagamento de imposto/contribuição, sujeita ao tratamento jurídico previsto no art. 6º, §§ 4º e 6º, do Decreto-lei nº 1.598/1977.*

*Já nos anos de 2003, 2004 e 2005, o que ocorreu, afinal, foi mera postergação de despesas, que nenhum prejuízo trouxe ao Erário. Sendo assim, não pode a Fiscalização se opor a que tais despesas, geradas em períodos anteriores, sejam deduzidas no ano-calendário de 2007, ocasião em que os erros foram percebidos.*

*O Parecer Normativo CST nº 57/1979, ao tratar da questão da inobservância do regime de competência, reconheceu, expressamente, em seu item 6.1 que: — “a contabilização posterior de custo ou dedução não ocasionam, via de regra, prejuízo para o Fisco, quando então tais eventos não autorizam efetivação de lançamento”.*

*Logo, constitui ônus exclusivo da Fiscalização demonstrar que a postergação de despesa em um determinado caso concreto causou prejuízo ao Erário, sendo certo que, neste caso, o lançamento a ser efetuado jamais poderá corresponder à glosa integral da despesa, devendo se limitar ao prejuízo demonstrado.*

*No caso concreto, o simples fato de a autoridade fiscal não ter demonstrado o prejuízo ao Erário já vicia de nulidade o auto de infração.*

*Por outro lado, ainda que fosse observado o período de competência correto para o cômputo do Ajustes de MTM nos anos de 2003, 2004 e 2005, o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa de CSLL apurados pela Impugnante já teriam sido compensados integralmente até o ano de 2007. O que demonstra, de forma inequívoca, que a postergação de despesa ocorrida nos referidos anos só veio a beneficiar o Fisco, na medida em que os tributos exigidos já foram antecipadamente pagos.*

*Não tendo como se opor à orientação dada pelo próprio Parecer Normativo CST nº 57/1979, o AuditorFiscal busca desqualificar o procedimento adotado pela Impugnante, invocando argumentos que, além de improcedentes, mostram-se inaplicáveis ao caso concreto.*

*Uma das razões alegadas para glosar os ajustes seria a seguinte: —se a Impugnante, em função dos erros cometidos, pagou tributo a maior nos anos de 2003, 2004 e 2005, então deveria ter retificado as DIPJ's relativas a estes períodos, a fim de efetuar a repetição do indébito na forma da legislação vigente, não sendo admissível que escriturasse as despesas em 2007.*

*Com a devida vênia, quando um contribuinte deixa de escriturar e deduzir despesas no período em que são geradas, e, em razão disso, paga tributo indevido, duas são as medidas que ele pode adotar: (1) retificar as DIPJ's para escriturar as despesas no período em que foram geradas e efetuar a compensação do tributo indevidamente pago, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/1996; ou (2) escriturar as despesas em período posterior, conforme autoriza o Parecer Normativo CST nº 57/1979, restando à Fiscalização a possibilidade de efetuar o lançamento, caso demonstre que tal postergação de despesa gerou prejuízo para o Erário.*

*Não pode, portanto, a Fiscalização negar à Impugnante o direito de escriturar, em 2007, as despesas geradas em anos anteriores, impondo-lhe um dever inexistente de pleitear a restituição do tributo indevidamente pago.*

*Outra razão invocada pela autoridade lançadora para desqualificar o procedimento da Impugnante foi a seguinte: — em janeiro de 2009, quando da retificação da DIPJ relativa ao ano-calendário 2007, já teria ocorrido a decadência do direito de pleitear a restituição ou compensação de eventuais créditos de IRPJ e CSLL relativos ao ano de 2003.*

*Também aqui, com a devida vênia, não procede o argumento da Fiscalização. Afinal, a Impugnante não pleiteou restituição nem efetuou compensação de créditos relativos ao ano de 2003. O que houve, em verdade, foi uma escrituração postergada de despesas. Inexistindo, na legislação tributária, qualquer limitação temporal para a escrituração postergada de despesas, não há que se falar em “decadência”.*

*Além disso, cumpre salientar que, muito embora a retificação relativa ao ano de 2007 só tenha sido feita em janeiro de 2009, a DIPJ original foi apresentada em junho de 2008, antes portanto de se operar a decadência.*

*Por fim, não procede tampouco a alegação de que a Impugnante teria validado deliberações não submetidas à assembleia de acionistas e nem sequer destacadas em notas explicativas às demonstrações financeiras.*

*Com relação a este tema, cumpre esclarecer que a Impugnante não tinha o dever jurídico de divulgar nota explicativa noticiando a correção dos erros operacionais, nem sequer a obrigação de submeter a referida correção à assembleia de acionistas.*

*Com efeito. A nota explicativa somente se faz necessária quanto a aspectos que sejam representativos para o entendimento das demonstrações financeiras em seu conjunto. No caso em questão, os valores reclassificados pela Impugnante são absolutamente imateriais, representando apenas 7% do seu passivo.*

*De mais a mais, há que se considerar que a retificação dos erros não gerou qualquer alteração no lucro líquido ou no patrimônio líquido.*

#### ***Da ilegalidade da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício***

*A prevalecer a exigência fiscal, o que se admite apenas a título de argumentação, cabe impugnar, desde já, a pretensão do Fisco de cobrar juros de mora sobre a multa de ofício.*

*De acordo com o art. 61 da Lei nº 9.430/1996, os juros de mora só incidem sobre os “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal ...”.*

*Sendo certo que multas não se confundem com tributos ou contribuições (art. 3º do CTN), é forçoso concluir que falta base legal para a cobrança de juros sobre a penalidade aqui aplicada.*

#### ***Da ilegalidade da cobrança de juros de mora com base na taxa Selic***

*A taxa Selic jamais poderia servir de base para o cálculo dos juros de mora. Primeiramente, porque constitui uma figura híbrida, composta de correção monetária, juros e valores correspondentes à remuneração de serviços de instituições financeiras. Em segundo lugar, porque é fixada unilateralmente, por um órgão do Poder Executivo. E, finalmente, porque extrapola, em muito, o percentual de 1% autorizado pelo art. 161 do CTN.*

Em análise da impugnação apresentada, a 15ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro I, em 31 de julho de 2013, julgo-a improcedente, proferindo a seguinte ementa:

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ**

*Anocalendario: 2007*

**RETIFICAÇÃO DA DIPJ. AJUSTES A VALOR DE MERCADO (LEI 10.637/2002, ART. 35). COMPROVAÇÃO DO ERRO.**

*A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde.*

*A pessoa jurídica que alega haver se equivocado no cálculo dos Ajustes a Valor de Mercado de que trata o art. 35 da Lei nº 10.637/2002 tem o ônus de demonstrar a origem do erro e os seus efeitos em relação a cada conta envolvida, apresentando ao Fisco os necessários elementos comprobatórios, inclusive controles extracontábeis que possibilitem identificar os custos de aquisição, os rendimentos auferidos e os ajustes pertinentes a cada um dos seus títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros, derivativos e itens objeto de hedge.*

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL**

*Ano-calendário: 2007*

**CSLL. DECORRÊNCIA.**

*As alterações realizadas na base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, decorrentes de adições e/ou exclusões na rubrica Ajustes a Valor de Mercado (art. 35 da Lei nº 10.637/2002), repercutem, também, na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.*

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

*Ano-calendário: 2007*

**JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.**

*Os débitos relativos às multas de ofício, quando não recolhidos no prazo legal, sujeitam-se à incidência de juros de mora.*

*Impugnação Improcedente*

*Crédito Tributário Mantido*

O contribuinte foi cientificado da decisão de primeira instância em 13/08/2013 (AR de fls. 4.770), apresentando em 12/09/2013, o recurso voluntário de fls. 4.797 e seguintes, no qual repete, basicamente, os argumentos da impugnação. excetuando a ilegalidade da cobrança de juros de mora com base na taxa Selic e requer a reforma da decisão recorrida a fim de se reconhecer a insubsistência do auto de infração lavrado, caso antes não seja reconhecida a sua nulidade.

Os autos foram remetidos a este Conselho para apreciação e julgamento.

É o relatório.

## **VOTO**

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos legais, razão pela qual dele conheço.

A exigência fiscal trata de duas infrações, cujos valores, somados, perfazem um total tributado de R\$ 542.683.421,19. A primeira infração diz respeito às exclusões não autorizadas na apuração do lucro real que resultou em uma glosa do montante de R\$

206.259.946,74 na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, referente a exclusão do Ajuste a Valor de Mercado dos Títulos e Valores Mobiliários, na apuração desses tributos no ano-calendário de 2007, relativa a valores que teriam sido adicionados a maior nos anos de 2002 a 2006. A segunda infração, por sua vez, diz respeito às adições não computadas na apuração do lucro real, o que resultou no acréscimo do valor de R\$ 336.423.474,45 na base de cálculo de IRPJ e CSLL, no ano-calendário de 2007, pois, de acordo com as demonstrações financeiras publicadas, esse é o valor da base de cálculo de IRPJ e CSLL diferidos no tocante à despesa de MTM - Marcação de Títulos a Valor de Mercado".

No Recurso Voluntário, a interessada requer diligência, sob os seguintes fundamentos:

*Por fim, alegou a d. autoridade fiscal que "não foram fornecidos documentos, pertinentes da época da ocorrência dos fatos, requisitados em diversas oportunidades, essenciais para a formação do conjunto probatório" (fl. 3101), afirmação esta que fica mais clara em outra passagem do TVF, onde diz que a "documentação da época da detecção do alegado erro (laudos, pareceres, etc) constitui elemento imprescindível para a prova da versão da empresa pelo que sua ausência, por si só, inviabiliza o conjunto probatório" (fl. 3098 - destaques no original).*

(...)

*Não obstante, apenas para que não remanesça qualquer dúvida a respeito da correção do procedimento adotado, o Recorrente como visto tomou o cuidado de solicitar à PWC, sua auditora à época da suposta infração, a emissão de parecer em que são validados os procedimentos adotados pelo Recorrente e refutadas as objeções apresentadas pela d. autoridade fiscal (doc. 03 da impugnação).*

(...)

*Já em sua impugnação, contudo, o Recorrente juntou aos autos parecer elaborado por empresa de auditoria de notória reputação, que analisou em profundidade todo o plano de contas do Recorrente e atestou os erros incorridos e o acerto de sua retificação.*

*Nesse contexto, ainda que para argumentar se aceitasse o entendimento da r. decisão recorrida no sentido de que a demonstração dos erros incorridos pelo Recorrente exigiria um "nível de detalhamento" maior dos fatos, aceitando-se portanto que as informações constantes originalmente da Nota Explicativa do balanço mereceriam maior credibilidade do que o trabalho técnico de revisão realizado por empresa de auditoria especializada, isto não poderia ter em hipótese alguma como consequência a manutenção do lançamento, mas sim a conversão do processo em diligência para que sejam os fatos apurados com o "nível de detalhamento" considerado adequado, sob pena de cerceamento do direito de defesa.*

Ressalte-se que os argumentos relativos aos alegados erros já haviam sido apresentados ao tempo da Impugnação e do recurso voluntário, de sorte que não se trata de argumento novo, mas da tentativa de confirmar a existência de tais impropriedades.

Com efeito, a análise dos documentos constantes dos autos, do Parecer elaborado pela *Price Waterhouse Coopers* (PWC), fls. 4.562 e seguintes, assim como os argumentos veiculados pela própria decisão de piso, ensejam dúvida se os valores indicados na Nota 34-C do balanço publicado em 13/02/2008, referente ao ano-calendário de 2007, retratou corretamente o valor do ajuste de mercado dos títulos para negociação e se o mesmo ocorreu nos anos-calendário de 2002 a 2006.

Destacamos os excertos a seguir, que constam do citado Parecer nas "respostas aos quesitos formulados pelos assessores jurídicos do Bradesco" (fls. 4.576 e seguintes):

1) Informem os Srs. Auditores se o Banco Bradesco S.A. possui em sua contabilidade plano de contas com contas específicas para o registro de receitas/despesas decorrentes de marcação a mercado que devem ser objeto de adições/exclusões temporárias para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, indicando quais são estas contas e se de fato são utilizadas para esta finalidade.

Resposta: Constatamos que o Bradesco apresenta contas contábeis separadas e específicas para a contabilização da parcela de ajuste a valores de mercado de títulos e valores mobiliários, conforme exigido pelas normas do BACEN.

Para maiores informações favor consultar o tema "Formalização dos Registros Contábeis" explicitado acima.

2) Informem os Srs. Auditores se no ano de 2007 os valores indicados na Nota 34-C do balanço publicado em 13/02/2008 retratou corretamente o valor do "ajuste a valor de mercado dos títulos para negociação". Caso contrário, informem os Srs. Auditores quais seriam os valores corretos que deveriam ter constado da referida Nota e qual(is) a(s) razão(ões) da diferença.

Resposta: Não, os valores constantes no balanço publicado referente ao ano calendário de 2007 foram calculados em momento anterior a conciliação contábil efetuada, desta forma o efeito da tratativa fiscal do ajuste a valor de mercado ainda se encontrava diferente do efeito contábil fornecido. Anexamos no Quadro 2.1 onde se pode observar que o saldo final da parte B do LALUR é de R\$ 122.099 mil em 2007, após os

ajuste, relativos a valores que serão excluídos em anos subseqüentes e que geram crédito tributário na Instituição.

A razão da diferença foi o erro operacional apurado no primeiro semestre de 2008.

3) Informem os Srs. Auditores se o mesmo erro ocorrido na Nota 34-C do balanço publicado em 13/02/2008 também ocorreu nos anos de 2002 a 2006, bem como qual seria o valor correto e qual(is) a(s) razão(ões) da diferença em cada um daqueles anos.

Resposta: O mesmo erro ocorreu nos anos anteriores. Para maiores informações dos valores corretos favor verificar Quadro 2.1.

4) Informem os Srs. Auditores se os erros referidos nos itens 2 e 3 supra de algum modo afetaram (a) o lucro líquido do exercício informado naquele balanço, (b) o valor dos dividendos mínimos obrigatórios devidos aos acionistas, ou (c) a base de cálculo do valor pago aos acionistas a título de juros sobre capital próprio, e ainda (d) se o “erro” quanto à informação do valor do imposto diferido é relevante em face dos passivos do Banco Bradesco.

Resposta: Os ajustes apurados na conciliação contábil não afetaram o Lucro Líquido do período (seja do exercício de 2007 ou anteriores), ou os valores calculados a título de dividendos mínimos obrigatórios ou juros sobre capital próprio. Tendo em vista que em todos os anos a política do Bradesco é de constituição de ativo/passivo diferido sobre os ajustes temporários verificamos que o ajuste efetuado em 2007 importou apenas na transferência de tributo de longo prazo para curto prazo (corrente).

Para maiores informações favor consultar o tema “Demonstrações Financeiras”.

5) Informem os Srs. Auditores se os erros ocorridos nos anos de 2002 a 2006 refletiram-se nas DIPJS entregues pelo Banco Bradesco relativamente àqueles anos, com a conseqüente tributação de valores relativos a ajustes a valor de mercado fora do período de competência que seria correto para fins fiscais.

Resposta: Sim, observamos que com os erros ocorridos nos anos de 2002 a 2006 houve reflexos nas DIPJs daqueles respectivos anos com a conseqüente tributação de valores relativos a ajustes a valor de mercado fora do período de competência que seria correto para fins fiscais.

Para maiores informações favor consultar o tema “Análise Fiscal”.

6) Informem os Srs. Auditores, à luz da resposta dada aos quesitos anteriores, se os erros incorridos nos anos de 2002 a 2006 representaram no total apenas uma postergação de despesa e portanto antecipação de pagamento de tributos. Informem ainda se, considerados os resultados anuais isoladamente: a) o valor pago a menor a título de IR e CSL nos anos de 2002 e 2006 já foi pago a maior pelo Banco Bradesco nos anos de 2003 e 2007, caracterizando postergação de pagamento; e (b) nos anos em que o erro incorrido acarretou pagamento a maior de IR e CSL, o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa que seriam apurados caso houvesse sido observado o período de competência fiscal correto para o cômputo dos Ajustes de

Avaliação a Valor de Mercado já poderiam ter sido integralmente compensados até o ano de 2006, mesmo observado o limite de 30% do lucro líquido ajustado.

Resposta: Apuramos que para os anos calendário de 2002 e de 2006 houve um pagamento a menor de tributo devido ao erro operacional incorrido, enquanto que para os anos calendário de 2003 a 2005 foram apurados tributos a maior, em montante superior àqueles não pagos em 2002 e 2006.

Adicionalmente verificamos que o valor do Lucro Real dos anos calendário de 2003 e de 2007 foram, respectivamente, R\$ 13.302 mil e R\$ 3.660.646 mil, e geraram imposto a recolher e/ou compensar em valores muito superiores ao imposto pago a menor nos anos de 2002 e 2006.

Tendo em vista que o Lucro Real e a base de contribuição social sobre o Lucro Líquido dos anos de 2005 e 2006 atingiram montantes expressivos, os prejuízos fiscais e base de cálculo negativa decorrentes dos ajustes relativos aos anos anteriores teriam sido integralmente absorvidos/compensados em 2006.

Para maiores informações favor consultar o Quadro 2.3

7) Informem os Srs. Auditores se a DIPJ originalmente entregue em junho/2008 quanto ao ano de 2007, além de já considerar o ajuste relativo ao erro quanto ao período de competência de apropriação para fins fiscais das referidas receitas/despesas de Ajuste a Valor de Mercado dos anos de 2002 a 2006 também continha o valor correto do ajuste do próprio exercício.

Resposta: Os ajustes efetuados na DIPJ Original foram efetuados através da análise dos ajustes já detectados nas contas patrimoniais da Instituição, o que considera os valores contábeis dos períodos acumulados, desta forma considerando os ajustes de anos anteriores. E, parcialmente, do próprio exercício.

Este fato é corroborado pelo fato da exclusão a título de ajuste a valor de mercado, efetuada na DIPJ original, ser no montante de R\$ 333.196 mil, enquanto o ajuste de exclusão na DIPJ Retificadora ser de R\$ 206.260 mil, valor este inferior a aquele ajustado na DIPJ Original.

Para maiores informações favor consultar o tema "Análise Fiscal".

8) Informem os Srs. Auditores (a) se a DIPJ retificadora entregue em janeiro/2009 quanto ao ano de 2007 considerou (a) o valor correto do ajuste relativo ao erro quanto ao período de competência de apropriação para fins fiscais das referidas receitas/despesas de ajuste a valor de mercado de todo o período de 2002 a 2006, e (b) trouxe alguma exclusão adicional de Ajuste a Valor de Mercado relativa ao próprio exercício ou a exercícios passados, ou ao contrário reduziu o valor de tais exclusões.

Resposta: A DIPJ Retificadora referente ao ano calendário de 2007 considerou a totalidade dos ajustes referentes aos anos anteriores de 2002 a 2006 além de considerar um valor referente ao próprio ano calendário de 2007.

No que se refere aos ajustes do próprio ano calendário de 2007 verificamos que a DIPJ Retificadora em comparação com a DIPJ Original diminuiu o valor da exclusão,

Para maiores informações favor consultar o tema "Análise Fiscal"

9) O auto de infração lavrado realizou (a) a glosa da exclusão de R\$ 206.259.946,74 e (b) uma adição à base de cálculo do IR e da CSL no valor de R\$ 336.423.474,45. Informem os Srs. Auditores qual seria o valor máximo que poderia ser glosado/adicionado caso de fato estivesse correta a premissa da fiscalização de que o Banco Bradesco não poderia ter efetuado em 2007 ajuste relativo a períodos passados, mas considerando o valor correto de Ajuste a Valor de Mercado do próprio ano de 2007.

Resposta: Como visto ao longo do presente trabalho, o valor do Ajuste a Valor de Mercado relativo aos anos de 2002 a 2006 considerado pelo Bradesco na DIPJ relativa ao ano-base de 2007 foi de R\$ 296.378.521,80, de modo que discordando a fiscalização quanto à possibilidade de realização deste ajuste, seria este o valor máximo que no total poderia ter sido autuado.

Para maiores informações favor consultar o tema "Acréscimos dos Valores da Nota Explicativa".

Tendo em vista a complexidade da matéria em discussão, voto por converter o julgamento em diligência e, por consequência, remeter os autos à Unidade de Origem no sentido de que :

a) a autoridade fiscal analise os documentos, planilhas e argumentos formulados pela Recorrente, com especial destaque para os pontos levantados pelo Parecer da PWC que questiona os procedimentos adotados na lavratura dos Autos de Infração;

b) as conclusões da autoridade fiscal deverão constar de relatório conclusivo, que deverá se manifestar acerca dos quesitos de 1 a 9 do citado Parecer, ao norte reproduzidos;

c) a autoridade fiscal poderá intimar a interessada a apresentar documentos e informações complementares, aptos a subsidiar suas alegações, caso assim entenda necessário;

d) o parecer conclusivo deverá ratificar ou retificar, por meio de planilhas ou outros instrumentos pertinentes, o montante passível de tributação, com base nos argumentos de defesa, além de justificar a base legal utilizada;

e) o parecer conclusivo deverá ser notificado à Recorrente, para que esta se manifeste, se assim desejar, no prazo de 30 dias.

Processo nº 16327.721507/2012-08  
Resolução nº **1201-000.254**

**S1-C2T1**  
Fl. 5.097

---

Adotadas as providências acima, o processo deverá retornar a este Conselho para que seja concedida vista e oportunidade para que a Fazenda Nacional se manifeste, no prazo legal e se assim desejar, sobre os documentos colacionados pela defesa e as conclusões da diligência fiscal.

Concluído o trâmite proposto, os autos deverão ser encaminhados a esta Turma e Relator, para apreciação e posterior julgamento.

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso e, no mérito, voto por CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos propostos.

É como voto.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães- Relator