



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16327.721507/2012-08  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **1201-000.673 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 13 de agosto de 2019  
**Assunto** SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA  
**Recorrente** BANCO BRADESCO S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado em converter o julgamento em diligência, por maioria, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Neudson Cavalcante Albuquerque e Lizandro Rodrigues de Sousa, que negavam provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lizandro Rodrigues de Sousa – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Neudson Cavalcante Albuquerque, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Gisele Barra Bossa, Efigênio de Freitas Júnior, Alexandre Evaristo Pinto, Bárbara Santos Guedes (Suplente Convocada) e Lizandro Rodrigues de Sousa (Presidente).

## **Relatório**

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração (fls. 3.116/3.129) que exigem IRPJ e CSLL, referentes ao ano calendário de 2007, em razão da constatação de que a empresa não teria observado as normas de neutralidade quanto aos ajustes a valor de mercado de seus títulos e valores monetários.

De acordo com o Termo de Verificação de fls. 3.075/3.115:

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

Fl. 2 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16327.721507/2012-08

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 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 n.º 334, de 23 de junho de 2003 DOU de 25.6.2003**

*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 n.º 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.*

Fl. 3 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

*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

Fl. 4 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

social diferidos", constam as seguintes informações ref. ao "Ajuste a valor de mercado do títulos para negociação":

-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:

*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 24.8.2001* 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 das***

***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 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", 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 (Despesa)**.

8. No texto do documento que remete à planilha, consta: "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".

Fl. 5 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16327.721507/2012-08

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 [fls. 131/151] 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 da cálculo da CSLL, pois como vimos esse é valor da base de cálculo de IRPJ e CSLL diferidos no tocante a **MTM (Despesa)**.

12. Cabe aqui lembrar que o lucro real é o lucro líquido com os ajustes previstos em lei, conforme art. 247 do RIR/99:

*Art. 247. Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6o).*

*§ 1.º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração com observância das disposições das leis comerciais (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 37, § 1.º)....*

Por sua vez, o art. 248 do RIR/99 (Decreto n.º 3.000/99) prevê expressamente que o lucro líquido seja determinado com observância da lei comercial:

*Art. 248. O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional (Capítulo V), dos resultados não operacionais (Capítulo VII), e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 6o, § 1o, Lei n.º 7.450, de 1985, art. 18, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 4o).*

Já o art. 251 do RIR/99 dispõe sobre a necessidade de manutenção da escrituração com observância das leis comerciais e fiscais:

*Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 7o).*

*Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei n.º 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2.º, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 25).*

Em se tratando de Sociedade Anônima, não custa ressaltar, com base na legislação acima transcrita, a necessidade de observância pela empresa do previsto na Lei n.º 6.404/76.

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 n.º 1854520 no dia 06 de janeiro de 2009, 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 n.º 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 n.º 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

Fl. 6 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16327.721507/2012-08

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. A 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:**

| Data       | Histórico  | Controle de Valores |                |                  |
|------------|--|---------------------|----------------|------------------|
|            |  | Débito              | Crédito        | Saldo            |
| 31/12/2006 | Saldo transferido do Livro n.º 23 página 121                               |                     |                | 328.484.610,90   |
| 31/12/2007 | Valor adicionado conforme demonstrado na Parte A deste livro, página n.º 4 |                     | 949.848.725,77 | 1.278.333.336,67 |
| 31/12/2007 | Valor excluído, conforme demonstrado na Parte A deste livro, página n.º 6  | 961.914.031,98      |                | 316.419.304,69   |
| 31/12/2007 | Valor excluído, conforme demonstrado na Parte A deste livro, página n.º 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 a 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. 189/204], 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 n.º 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 [fls. 174/182] que:

*"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;*

Fl. 7 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

*-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 [fls. 131/151]:

*"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:

*"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<sup>1</sup>. 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.

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.

<sup>1</sup> Posteriormente, a empresa apresentou documento em que aparece o saldo correto.

Fl. 8 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

25. Portanto, está clara a **incompatibilidade** da não adição e da exclusão efetuada pela fiscalizada, a título de MTM, no ano-calendário 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 ano-calendário 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 - fls 8 e 9):

#### Original

| ANO        | MOVIMENTO      |                  |                  | SALDO FINAL      |
|------------|----------------|------------------|------------------|------------------|
|            | ADIÇÕES        | EXCLUSÕES        | LIQUIDO          |                  |
| 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 | 259.344.602,26 |                  | (259.344.602,26) | (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   | (251.989.013,91) |                  |
| 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 |                | 206.384.631,88   | 206.384.631,88   | (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 a correção do alegado erro):

| ANO        | MOVIMENTO       |                |                    | SALDO FINAL    |
|------------|-----------------|----------------|--------------------|----------------|
|            | ADIÇÕES         | EXCLUSÕES      | LIQUIDO            |                |
| 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)     | 223.347.068,59 |
| 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      |                |

Fl. 9 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

|            |                 |                  |                  |                  |
|------------|-----------------|------------------|------------------|------------------|
| 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 |                 | 1.053.686.836,31 | 1.053.686.836,31 | 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        | LIQUIDO          |                |
| 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

Fl. 10 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

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:

(...) [transcreve normas de restituição e compensação]

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 anos-calendário em pauta.<sup>2</sup>

| AC    | ORIGINAL         | "AJUSTADO"       | DIFERENÇA      | BC IRPJ          | BC CSLL          |
|-------|------------------|------------------|----------------|------------------|------------------|
| 2.002 | 240.328.844,72   | 233.271.177,66   | -7.057.667,06  | 69.389.505,14    | 38.435.919,60    |
| 2.003 | (220.405.640,74) | (9.924.109,07)   | 210.481.531,67 | 14.301.689,70    | 38.348.388,63    |
| 2.004 | (259.344.602,26) | (208.128.556,49) | 51.216.045,77  | 10.917.999,00    | 85.096.977,99    |
| 2.005 | (12.567.615,63)  | 43.120.616,21    | 55.688.231,84  | 336.028.164,88   | 330.188.898,51   |
| 2.006 | (76.495.596,99)  | (90.445.217,41)  | -13.949.620,42 | 3.695.756.896,95 | 3.618.113.110,05 |

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-

<sup>2</sup> As bases de cálculo são apresentadas antes da compensação de prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores.

Fl. 11 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

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 - nas 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. 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

Fl. 12 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

informações deveriam permitir o cálculo preciso dos efeitos do alegado erro e sua correção, viabilizando a auditoria das planilhas apresentadas pela empresa, 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 quê se chegou a eles.**

[...]

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: *"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: *"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 [fls. 3.013/3.039]) 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):

[...]

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:

[...]

Fl. 13 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

57. Devido a esse problema, a fiscalizada foi intimada no Termo n. 04 – item 2 “b” a **“demonstrar e justificar as alterações de valores em contas de MTM que já haviam sido consideradas originariamente e cujo valor atribuído a MTM foi modificado”**<sup>3</sup> (grifamos). **Embora dispondo da oportunidade de se explicar, a empresa não o fez.**

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 [fls. 3.045/3.076], a fiscalizada informa ainda que "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 as 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 a 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.**

[...]

63. Dando sequência ao exame, nos itens 3 e 4 das intimações/reintimações são requisitadas para os períodos de 2002 a 2006 e para 2007, respectivamente, planilha 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.

[...]

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" do Termo n. 04:

*"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*

<sup>3</sup> A alteração para valor retificado "zero" é um caso particular da referida modificação.

*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".*

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, etc , mas **não apresentou a planilha requisitada 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<sup>4</sup>, 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.

[...]

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 sub-contas 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: "*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: "*Em complemento, esclarecemos ainda 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*

<sup>4</sup> Vide Anexo 16. Existe aqui uma pequena divergência com o valor originalmente apresentado pela empresa (R\$ 89.991.537,80).

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 n.º 01, foi requisitado: "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 n.º 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: "*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 n.º 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.

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

[...]

Fl. 16 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

80. (...). 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. (...)

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 n. 3000/99) dispõe sobre a necessidade de manutenção da **escrituração com observância das leis comerciais e fiscais ...**

[...]

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 consequências 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 e aos usuários dos balanços publicados.

#### LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

89. Com base em todo o exposto, conclui-se que no ano-calendário de 2007<sup>5</sup> 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

---

<sup>5</sup> Conforme Fichas 04 e 06 apresentadas pelo contribuinte para a situação original e "ajustada", o alegado erro não altera o Lucro Líquido.

Fl. 17 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

efetuados os respectivos lançamentos tributários nos autos de infração anexos, que são parte integrante deste Termo de Verificação.

O contribuinte apresentou impugnação (fls. 4.440/4.494), que foi assim resumida pela DRJ:

#### DAS QUESTÕES PRELIMINARES

##### **Da primeira arguição 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 Auditor-Fiscal 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. 4.604 e 4.609).

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):

##### IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA – IRPJ

| DATA  | Nº PER/DCOMP                   | VALOR 1       |
|---|--------------------------------|---------------|
| <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  |
|   |                                |               |
| Saldo do Crédito Original                               |                                | 28.437.984,18 |
| <b>CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL</b> |                                |               |
| DATA  | Nº PER/DCOMP                   | VALOR 1       |
| <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 |
|   |                                |               |
| Saldo do Crédito Original                               |                                | 7.134.818,18  |

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. 4.691/4.706), a subsequente lavratura de

Fl. 18 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

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 Auditor-Fiscal 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 único 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 Auditor-Fiscal 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 arguição 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:

Fl. 19 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

|  |                  |                       |
|--|------------------|-----------------------|
| <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)       |
| ADIÇÃO MTM conforme Nota Explicativa                       |                  | 336.429.474,45        |
| <b>TOTAL AUTUADO MTM - ANO 2007</b>                        |                  | <b>248.429.594,53</b> |
| <b>AJUSTES DE MARCAÇÃO A MERCADO - Anos de 2002 a 2006</b> |                  |                       |
| - Saldo Parte B cont. 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)       |                  | (124.685,14)          |
| <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**

Fl. 20 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

**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 se tenha demorado a corrigi-los, 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 Auditor-Fiscal, 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

Fl. 21 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

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 Auditor-Fiscal autuante 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. 4.562/4.579), 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

Fl. 22 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

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 n.º 57/1979, o Auditor-Fiscal 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 n.º 9.430/1996; ou (2) escriturar as despesas em período posterior, conforme autoriza o Parecer Normativo CST n.º 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 assembléia 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 assembléia 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.

Fl. 23 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16327.721507/2012-08

De acordo com o art. 61 da Lei n.º 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 Sessão de 31 de julho de 2013, a DRJ/RJ1 julgou a impugnação improcedente, por meio de Acórdão (fls. 4.725/4.767) que restou assim ementado:

#### **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 n.º 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.

#### **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 n.º 10.637/2002), repercutem, também, na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

#### **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.

Cientificado dessa decisão em 13/08/2013 (fl. 4.710), o contribuinte, em 12/09/2013, interpôs recurso voluntário (fls. 4.797/4.862), onde basicamente reitera as alegações de defesa, responde as questões formuladas no corpo da decisão recorrida e anexa documentos para rebater a DRJ e tentar comprovar que o valor da adição de 2007 realmente teria sido feito em excesso.

Encaminhados os autos ao CARF, o julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência (cf. Resolução 1201-000.254, fls. 5.053/5.097), nos seguintes termos:

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 :

Fl. 24 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

- 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.

Por meio do Termo de Intimação de fls. 5.124, datado de 07/11/2017, a contribuinte foi chamada a apresentar:

1. Controles extracontábeis previstos no parágrafo 3º do artigo 35 da Lei 10.637/2002 e no artigo 4º da Instrução Normativa SRF 334/2003 para a situação original e para a situação retificada, indicando expressamente os valores que foram adicionados ou excluídos nos anos-calendário de 2002 a 2007. Fazer expressa referência às subcontas contábeis utilizadas pela empresa.
2. Planilha resultante da diferença entre a planilha referente à situação original e a planilha referente à situação retificada, com a mesma estrutura das planilhas referidas no item 1, para os anos-calendário de 2002 a 2007.”

Foram feitos atendimentos parciais em 27/11/2017 (AC 2006 – fls. 5.125/5.137, AC 2007 – fls. 5.138/5.154), com entrega de CD (arquivo não paginável de fls. 5.156), data esta na qual novo termo, nos mesmos termos do anterior, foi reenviado ao contribuinte (fl. 5.159).

Em 18/12/2017 houve pedido de dilação de prazo pelo contribuinte (fl. 5.160), mas dois dias após, ou seja, em 20/12/2017, aquela mesma intimação foi novamente reenviada (fl. 5.164), fato este que ensejou mais 2 (dois) novos pedidos de dilação de prazo (em 08/01/2018 - fl. 5.165 e em 29/01/2018 – fl. 5.166).

Não obstante esse último pedido de dilação de prazo encontrar-se pendente de análise, acabou sendo lavrado, em 07/02/2018, termo acerca do resultado da diligência (Relatório de fls. 5.171/5.181), o qual assim concluiu:

28. Os quesitos formulados desviam de pontos essenciais do caso em pauta, tendo sido basicamente respondidos ao longo do presente relatório. Cabem observações complementares: a) Os requisitos legais para a validação de valores constantes das contas relativas ao ajuste a valor de mercado, originais e retificados, não foram atendidos, embora exaustivamente requisitados. Não há conjunto probatório que sustente o alegado pelo contribuinte e pelo parecer da empresa de auditoria contratada; b) Valores da Nota 34-C do balanço publicado em 2008, caso se comprovem com base documental os alegados erros operacionais e seu montante, estarão errados; c) Para compensação de pretensos créditos decorrentes dos alegados erros operacionais, deveriam ter sido obedecidos os requisitos legais; d) Os alegados erros operacionais têm

Fl. 25 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

reflexo nas respectivas DIPIJ, que deveriam ter sido retificadas nos termos expostos; e) O lucro líquido não terá sido afetado exclusivamente no caso dos alegados erros operacionais se restringirem aos ajustes tributários (adições e exclusões), o que não foi demonstrado. Caso os alegados erros operacionais tenham atingido valores contábeis, terá ocorrido influência sobre o lucro líquido, gerando a obrigatoriedade de ajuste de exercícios anteriores; f) Os alegados erros operacionais afetam os componentes do imposto de renda do exercício e diferido, que estariam errados em se comprovando o alegado, o que não tem a irrelevância que pretende a empresa; g) Tanto há relevância na marcação a valores de mercado que essa é objeto de Notas Explicativas nas demonstrações financeiras, sendo contraditório justificar, com base em suposta irrelevância, a inexistência de Notas Explicativas que abordem expressamente a retificação dos alegados erros; h) A relevância não se dá meramente pela comparação de valores com o patrimônio líquido. Os alegados erros operacionais estariam evidenciando sérios problemas em práticas administrativas e de auditoria ao longo de vários exercícios.

29. Por todo o exposto, ratifica-se o constante do Termo de Verificação em pauta, cujo teor é parte integrante do presente relatório. Questões de ordem não tributária poderão eventualmente ser objeto de apreciação por outros órgãos, no âmbito de suas respectivas competências.

Posteriormente a empresa apresentou manifestação às fls. 5.656/5.678, instruídas dos documentos de fls. 5.192/5.655 e 5.680/8.958, da qual transcrevo as seguintes passagens:

(...) como se demonstrará adiante a diligência que estava sendo realizada acabou sendo abruptamente encerrada sem qualquer aviso prévio ao Requerente, de modo que seu relatório conclusivo foi elaborado sem qualquer exame dos documentos ora anexados e nem daqueles anteriormente entregues à fiscalização.

(...)

Após solicitar a prorrogação do prazo para atendimento daquele Termo de Intimação, em 08.11.2017 foi entregue ao Requerente o Termo de Intimação nº 07/2017.00225-0, solicitando a apresentação, “em meio digital (planilhas)” dos referidos controles extracontábeis nos moldes anteriormente solicitados e, **adicionalmente**, da “planilha resultante da diferença entre a planilha referente à situação original e a planilha referente à situação retificada, com a mesma estrutura das planilhas referidas no item 1, para os anos-calendário de 2002 a 2007” (fls. 5124 do e-processo).

Em 27.11.2017, o Requerente apresentou então duas respostas ao Termo de Intimação nº 07/2017.00225-0 (fls. 5125 a 5137 e 5138 a 5154 do e-processo), referentes aos anos-calendário 2006 e 2007, com planilhas consolidando as informações solicitadas relativas aos ajustes de MTM e, para comprovar a exatidão dos valores indicados em tais planilhas, juntou 18 (dezoito) anexos. Além disso, naquela oportunidade entregou à fiscalização o arquivo eletrônico não paginável (arquivo em *Excel*) contendo os controles extracontábeis dos ajustes de MTM de que tratam os §§ 3º e 4º do art. 4º da referida instrução normativa, referentes aos anos-calendários 2006 e 2007.

Saliente-se que, diante do enorme volume de informações constantes em seus controles extracontábeis dos ajustes de MTM, no texto daquela resposta o Requerente relacionou, **a título exemplificativo**, apenas os primeiros e os últimos itens de tais controles, disponibilizando as informações completas no referido arquivo em *Excel* relativas aos ajustes de MTM de aproximadamente 5.000 títulos e valores mobiliários e instrumentos financeiros, composto por 18 “abas”, uma para cada anexo referido em sua resposta (**a despeito de o** termo de anexação do referido arquivo constar à fl. 5156 do e-processo, ao que tudo indica o mesmo não se encontra no processo eletrônico, pois ao acessar a sua íntegra via e-CAC o Requerente não localizou aquele arquivo).

Fl. 26 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

(...)

Em 08.01.2018, o Requerente solicitou a prorrogação do prazo por mais 20 (vinte) dias, destacando novamente que a intimação havia sido atendida parcialmente (fl. 5165 do e-processo). Passados 20 (vinte) dias sem que a fiscalização tivesse se manifestado sobre o seu pedido de prorrogação de prazo, o requerente protocolou em 29.01.2018 um novo pedido de prorrogação.

Qual não foi a sua surpresa então ao ser intimado em 07.02.2018 do Relatório de Diligência em questão, sem que antes o i. Fiscal tivesse manifestado a sua intenção de encerrar os seus trabalhos, indeferindo o pedido de prorrogação ou mesmo assinalando um prazo final para apresentar o restante dos documentos e esclarecimentos solicitados, ainda que eventualmente fora do “padrão” requerido pela fiscalização!

(...)

De fato, diversamente do sugerido pela fiscalização o Requerente possui todos os elementos exigidos pela legislação tributária para reconhecimento e controle dos ajustes de MTM, **os quais estão sendo apresentados nesta oportunidade (documentos anexos), e que apenas não foram apresentados nas formas e prazos estipulados pela fiscalização justamente em razão da “complexidade da matéria em discussão”, reconhecida pelos i. Conselheiros da C. 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Seção do CARF e que, no entender dos mesmos, justificava a conversão do julgamento em diligência.**

(...)

Não obstante entenda que a ocorrência dos referidos erros tenha sido devidamente demonstrada e comprovada pelos documentos anexados aos autos deste processo administrativo, dentre os quais trabalho técnico elaborado pela PWC, que validou os procedimentos adotados para correção daqueles erros e, conseqüentemente, corroborou os fundamentos de sua defesa e recurso, ao ser intimado do início da diligência fiscal o Requerente procurou organizar os elementos de prova de maneira didática para facilitar o trabalho do i. Fiscal.

Nesse contexto, o Requerente está reapresentando nessa oportunidade para cada ano-calendário arquivo denominado “Comparativo resultado reconciliação contábil x *calculado antigo*”, evidenciando os erros operacionais cometidos. Note-se que esse arquivo contém um Quadro Demonstrativo com a relação das contas de resultado (*receita e despesa*) correspondentes aos títulos e valores mobiliários e instrumentos financeiros sujeitos ao ajuste de MTM, discriminando, na coluna “*calculado original*”, o tratamento conferido em sua DIPJ original aos “resultados” desses títulos e, na coluna “*reconciliação contábil*”, o tratamento correto que deveria ter sido dado aos mesmos, que foi considerado quando da apresentação da DIPJ 2008 retificadora.

Além disso, o Requerente preparou arquivos (“*ANALISE CONTABIL*”) contendo os saldos contábeis consolidados por grupos de contas ativas e passivas, relacionadas aos títulos e valores mobiliários e os instrumentos financeiros sujeitos aos ajustes de MTM.

Esses arquivos tomaram por base os controles extracontábeis e a documentação de suporte dos lançamentos contábeis, que correspondem aos 18 (dezoito) Anexos para cada período.

Pelo exposto, verifica-se que, diferentemente do que consta no Relatório de Diligência, os *erros operacionais* cometidos pela Requerente na avaliação de seus títulos e valores mobiliários e demais instrumentos financeiros encontram-se devidamente demonstrados e comprovados pelas anexas planilhas e controles extracontábeis, os quais atendem o disposto nos §§ 3º e 4º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 334/03.

Ademais, os documentos comprobatórios constantes dos autos, bem como os anexados à presente manifestação corroboram o trabalho técnico elaborado pela PWC, mediante o qual aquela renomada empresa de auditoria apontou com clareza e precisão os *erros operacionais* cometidos, a influência dos mesmos sobre cada conta contábil envolvidas

Fl. 27 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

e as medidas de conciliação tomadas para seu saneamento, atestando a exatidão do procedimento de conciliação contábil levado a efeito para corrigir tais erros.

Mais do que isso, através dos mesmos documentos, demonstrou e comprovou o Requerente que os referidos *erros operacionais* não trouxeram prejuízo ao erário, pois no caso concreto houve mera postergação do pagamento de tributos.

Quanto aos demais pontos levantados pela fiscalização do item 28 do Relatório de Diligência, trata-se essencialmente de repetições de argumentos constantes no Termo de Verificação Fiscal, cuja improcedência restou devidamente demonstrada na impugnação e recurso apresentados.

Em seguida a contribuinte apresentou nova petição (fls. 8.967/8.969). Reitera que a fiscalização teria deixado de considerar os saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados no ano base de 2007 e, em seguida, esclarece que "*tendo em vista a lavratura dos presentes autos de infração que constituíram supostos créditos tributários de IRPJ e de CSL relativos ao mesmo ano-base de 2007, o Recorrente, mais uma vez demonstrando a sua boa-fé, reiterou os termos de sua petição apresentada no processo administrativo nº 16327.720373/2012-08 para que seja sobrestado o processamento da restituição até julgamento final deste processo administrativo (doe. 02)*".

Considerando que o Relator originário não mais encontra-se nesse Colegiado, os autos foram a mim distribuídos.

É o relatório.

### **Voto**

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos legais, razão pela qual dele tomo conhecimento e passo a apreciá-lo.

Conforme visto, as exigências de IRPJ e CSLL em questão dizem respeito aos lançamentos contábeis a valor de mercado de títulos e valores mobiliários previstos no artigo 35 da Lei n. 10.637/02, dispositivo legal este que tem por finalidade eliminar, para fins tributários, os ajustes temporários a título de marcação a mercado ("MTM"), que somente devem ser considerados realizados por ocasião de sua liquidação (alienação).

Segundo a fiscalização, no ano calendário de 2007, a Recorrente, quando da apuração do seu Lucro Real e base de cálculo da CSLL, não teria adicionado a despesa de R\$336.423.474,45 incorrida a esse título, bem como teria excluído indevidamente a quantia de R\$206.259.946,74 registrada sob esta rubrica.

A Recorrente questiona esse entendimento, alegando que o efeito do MTM está correto, tendo em vista que o ajuste efetuado em 2007 é composto da exclusão de valores adicionados a maior em anos anteriores (2002 a 2006 – R\$ 296.251.483,78), diminuídos da despesa (adição) de R\$ 89.991.537,80 relativa ao próprio ano de 2007.

Nas suas palavras:

(...) durante o primeiro semestre de 2008, em momento posterior à publicação em 13/02/2008 do balanço patrimonial do ano calendário de 2007 (doc. 02) mas anterior à entrega da DIPJ, foram verificados erros operacionais na apuração dos efeitos fiscais

Fl. 28 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

atinentes às parcelas de ajuste a valor de mercado para os anos de 2002 a 2007. Estes eixos foram decorrentes: (a) da consideração como se fossem de MTM de contas que na realidade não têm esta natureza; (b) da desconsideração como MTM de contas que têm esta natureza; e (c) da consideração apenas de um semestre e não dos valores de todo o exercício quanto a algumas contas.

Contudo, devido à complexidade da conciliação e necessidade do rastreamento dos lançamentos contábeis, não foi possível apresentar a Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) 2008 referente ao ano calendário 2007 com todos os ajustes demonstrados, mas apenas da parte já apurada até então. Por causa deste motivo foi retificada esta DIPJ no início de 2009.

Constatou-se que os valores relativos ao ajuste de MTM dos anos de 2002 a 2006 não foram corretamente excluídos/adicionados à base de cálculo do IRPJ/CSLL nos períodos de competência pertinentes para fins fiscais, tendo sido apurados nos anos de 2002 e 2006 IRPJ e CSLL devidos a menor do que o que seria correto e nos anos de 2003, 2004 e 2005 IRPJ e CSLL devidos em valor superior ao correto.

Vale salientar que por conta dos erros mencionados os valores indevidamente pagos a menor em 2002 e 2006 já foram recolhidos a maior em 2003 e 2007, operando-se no caso mera postergação de pagamento.

E, quanto aos valores pagos a maior em 2003, 2004 e 2005, no ano-calendário de 2007 o Impugnante apenas excluiu valores que já poderia excluir em anos anteriores, e, dessa forma, não houve qualquer prejuízo ao erário, pois, pelo contrário, houve no caso mera postergação de despesa e, portanto, antecipação de pagamento de imposto.

Esses esclarecimentos não foram acatados pela fiscalização, pelos seguintes motivos:

(i) formalmente, o procedimento que se valeu a Recorrente, além de violar o princípio da competência, não possui amparo legal, devendo a empresa ter retificado suas declarações e compensado eventual tributo pago a maior; e

(ii) materialmente, não teria a Recorrente comprovado o alegado erro operacional.

Apesar da fiscalização qualificar o argumento da necessidade de retificação das declarações como requisito formal para a procedência da tese do contribuinte, entendo, na verdade, que a questão é subsidiária, já que o mérito da discussão propriamente dito diz respeito à comprovação ou não do alegado erro operacional.

De fato, caso seja constatado que não há comprovação do alegado erro, a análise da discussão sobre a *retificação das DIPJ versus postergação* “cai por terra”. Por outro lado, constatado que esse erro restou demonstrado, aí sim, para os anos de 2002 a 2006, a questão da postergação deve ser enfrentada, remanescendo também a análise do valor correto do ajuste para o ano de 2007.

Nesse contexto, não se pode perder de vista que a comprovação do erro operacional quanto aos ajustes decorrentes de MTM é bastante complexa, afinal envolve seis anos calendários, várias contas contábeis, milhares de lançamentos e diversos títulos mobiliários.

Também o número de páginas dos autos (cerca de 9.000), a repetição de documentos e a remissão por Anexos sem identificação das fls. do processo dificultam ainda mais a devida localização dos documentos tidos como probatórios.

Fl. 29 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Seju/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16327.721507/2012-08

Outro fato que chama atenção é o rigor e a generalização da prova exigida (planilhas, contabilidade, amostragens, controle analítico ou consolidado, universo de operações etc.), o que também dificulta a valoração dos meios probatórios que foram empregados.

Pois bem.

Durante a fiscalização, o contribuinte buscou comprovar o erro com base em planilhas sintéticas e analíticas, balancetes e documentos fiscais (fls. 131/151, 174/182, 189/204, 230/314, 3.013/3.039 e 3.045/3.076, por exemplo).

Na defesa, juntou Parecer contábil conclusivo e emitido por empresa de auditoria, o qual atesta o erro e valida o procedimento adotado. Nesse ponto, convém salientar que a própria fiscalização, em determinada passagem, questiona justamente a inexistência de laudo ou Parecer que daria suporte à afirmativa do contribuinte quanto ao erro, mas, após supostamente analisar tal documento, nega a conclusão apontada com base na ausência de documentação de suporte, mas não indica que documentos seriam estes.

No recurso voluntário, a Recorrente apresentou (fls. 4.865/5.027) novas planilhas (analíticas) e Razões, notadamente para rebater as dúvidas da DRJ quanto ao efetivo valor da despesa de 2007. Não há evidências, porém, que essa documentação tenha sido apreciada pela autoridade diligenciante, que realmente emitiu o termo conclusivo, conforme relatado, em momento no qual havia pedido de prorrogação pendente e, mais ainda, sem levar em conta os milhares de documentos juntados pela contribuinte para atender o que lhe foi solicitado durante a diligência.

Ora, a apresentação desses elementos probatórios, nesse caso específico, não só ocorreu como resposta à intimação, mas foi feito naquilo que se chama de dialética processual e deve ser analisada para a devida compreensão dos fatos pelos Julgadores e para a busca da verdade material.

Dessa forma, entendo necessária uma nova diligência, para que:

(i) a autoridade de origem intime o contribuinte para que, no prazo de 30 (trinta) dias:

(i.i) apresente planilha que indique a composição analítica (por conta contábil) do valor originário, do valor dos ajustes (erros) e do valor retificado, para cada ano (2002 a 2006);

(i.ii) apresente resumo que indique individualmente a(s) folha(s) dos autos do(s) documento(s) apto a comprovar a origem dos valores constantes da coluna dos ajustes da planilha referida no item anterior, apresentando justificativa para o dito erro operacional; e

(i.iii) apresente planilha com a composição analítica das despesas de MTM em 2007 que identifique, de forma analítica, os valores originários (que totalizam R\$336.423.474,45), os valores dos ajustes e os valores retificados (que passaram a somar R\$ 89.991.537,80), vinculando as fls. dos autos que contenha a documentação contábil e gerencial de suporte.

(i.iv) comprove a alegada falta de prejuízo ao fisco em razão da não observância do princípio da competência nos anos de 2002 a 2006 (*postergação em função do erro*), devendo o contribuinte demonstrar e provar que não houve pagamento de IRPJ e CSLL a menor em razão do procedimento de efetuar a exclusão dos valores fora do regime de competência. Ressalte-se que este ônus é do contribuinte, sob pena de prejudicar seu argumento;

Fl. 30 da Resolução n.º 1201-000.673 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo nº 16327.721507/2012-08

Caso essa documentação (ou parte dela, como parece ser o caso das planilhas) já esteja nos autos, indicar as respectivas folhas de forma clara e individualizada.

(ii) decorrido o prazo em questão, e após análise da resposta e documentos trazidos pelo contribuinte, do relatório da PWC (fls. 4.562/4.579), das respostas às dúvidas da DRJ dadas no recurso (fls. 4.840/4.846) e anexos lá juntados (fls. 4.865/5.027), da documentação juntada com a manifestação de fls. 5.656/5.678, elaborar relatório conclusivo acerca: a) da comprovação do alegado erro operacional; b) do valor efetivo da despesa de 2007; e c) se houve ou não apenas postergação de pagamento de IRPJ e CSLL que não trouxe prejuízos ao fisco, independentemente das medidas formais que deixaram de ser implementadas.

Nesse relatório conclusivo deverá constar motivação clara e congruente acerca de eventual negativa de aceitação da prova, indicando, se for o caso, qual a prova que deveria ter sido apresentada, porque o contribuinte não teria cumprido seu ônus probatório e porque não acatar as respostas dadas às questões constantes da decisão recorrida no recurso voluntário (fls. 4.840/4.846).

A autoridade fiscal poderá intimar a interessada a apresentar documentos e informações complementares, aptos a subsidiar suas alegações, caso assim entenda necessário, devendo também o contribuinte ser cientificado do relatório conclusivo para, se assim desejar, manifestar-se no prazo de 30 (trinta) dias.

Após, retornem os autos ao CARF para julgamento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli