



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.721507/2012-08
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.573 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de setembro de 2022
Recorrente BANCO BRADESCO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2007

**AJUSTES A VALOR DE MERCADO (LEI 10.637/2002, ART. 35).
COMPROVAÇÃO DE ERRO. ÔNUS PROBATÓRIO**

A pessoa jurídica que alega equívoco (erro operacional) no cálculo dos ajustes a valor de mercado de que trata o art. 35 da Lei nº 10.637/2002 tem o ônus de demonstrar a origem do erro e os seus efeitos em relação a cada conta envolvida e apresentar ao Fisco os elementos comprobatórios 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, itens objeto de hedge dentre outros. É dizer, todas movimentações referentes às aquisições, alienações, variações na curva do papel e variações positivas ou negativas dos ajustes a valor de mercado, devem ser registradas quando de sua ocorrência com lançamentos contábeis, os quais têm contrapartidas que englobam os valores em pauta, nos termos da legislação. Planilhas com cálculos auxiliares não substituem esse conjunto probatório, que forma um todo coerente.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL.

Tratando-se da mesma situação fática e do mesmo conjunto probatório, a decisão prolatada com relação ao IRPJ é aplicável ao lançamento da CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em afastar as alegações de nulidade e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do voto do redator designado. Vencidos os Conselheiros Fredy José Gomes de Albuquerque (relator), Jeferson Teodorovicz e a Conselheira Viviani Aparecida Bacchmi, que declaravam a nulidade dos lançamentos tributários. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

(documento assinado digitalmente)

Efigênio de Freitas Júnior - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Wilson Kazumi Nakayama, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Sergio Magalhaes Lima, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário manejando contra decisão da DRJ que manteve os lançamentos de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2007, decorrentes de ajustes positivos e negativos a valor de mercado de títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros, derivativos e contratos de hedge, que foram considerados indevidos pela administração tributária quando da análise da composição do lucro real do período.

A matéria já foi apreciada por esta Turma de Julgamento, tendo residido realizadas duas diligências. Para melhor entendimento da questão, colhe-se trecho da manifestação da contribuinte de e.fls. 9972/10004 um resumo objetivo da matéria em análise, para posterior complementação:

Trata-se de processo administrativo decorrente de Autos de Infração do IRPJ e CSLL, ano-calendário 2007, lavrados em virtude de suposta exclusão indevida e/ou falta de adição dos ajustes a valor de mercado (“market to market” ou MTM), de que trata o art. 35 da Lei nº 10.637, de 30.12.2002.

De acordo com a regra inserta nesse dispositivo legal, as instituições financeiras e demais entidades a elas equiparadas devem computar nas bases de cálculo do IRPJ e CSLL os ajustes positivos (receitas) e negativos (perdas) da avaliação de títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros, derivativos e itens objeto de hedge, correspondentes à diferença verificada entre a valoração desses ativos a preço de mercado (MTM) e o rendimento por eles produzidos (“curva do papel”), apenas no momento da alienação (realização) dos mesmos.

Em 2008, após a publicação de seu balanço patrimonial referente ao ano-calendário de 2007 (doc. 02 da impugnação), mas antes da entrega da DIPJ 2008, foram verificados pelo Recorrente equívocos (“erros operacionais”) na apuração dos efeitos fiscais atinentes às parcelas de ajuste a valor de mercado (MTM) para o período de 2002 a 2007.

Melhor dizendo, apesar de os seus registros contábeis estarem corretos, tanto que em momento algum foram por ele corrigidos e/ou ajustados, na determinação das bases de cálculo do IRPJ e CSLL o Recorrente inadvertidamente não considerou parte dos valores

correspondentes ao MTM ou ainda considerou indevidamente como tal valores que não possuíam essa natureza.

A fim de sanar tais equívocos, o Recorrente revisou a apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL, considerando como MTM os ajustes a valor de mercado que não tinham sido tratados como tal, assim como desconsiderando os valores que não ostentavam a natureza de MTM, e verificou que nos anos de 2002 e 2006 foram apurados IRPJ e CSLL devidos em montantes menores do que os que seriam corretos e nos anos de 2003, 2004 e 2005 IRPJ e CSLL devidos em valores maiores do que os corretos.

Por se tratar de ajustes temporários, uma vez que a receita dos “títulos e valores mobiliários, instrumentos financeiros, derivativos e itens objeto de hedge” devem ser oferecidas à tributação quando da alienação desses ativos, o Recorrente apurou que no caso concreto não ocorreu qualquer prejuízo ao erário, pois os valores indevidamente pagos a menor em 2002 e 2006 acabaram se “compensando” com os montantes recolhidos a maior em 2003 e 2007, operando-se, pois, mera postergação de pagamento de tributos, nos termos do art. 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto-lei nº 1.598, de 26.12.1977.

Contudo, o Recorrente não conseguiu apresentar a DIPJ 2008 com todos os ajustes demonstrados, mas apenas com parte dos mesmos que havia sido apurada até então, razão pela qual referida declaração foi retificada no início de 2009.

Nesse contexto, foram lavrados os Autos de Infração em foco sob a alegação de que o Recorrente não teria demonstrado à fiscalização os equívocos cometidos quando da entrega de sua DIPJ original. Além disso, o i. Fiscal autuante alegou que tais equívocos não poderiam ser corrigidos mediante retificação de sua DIPJ 2008, sendo necessária para tanto a retificação das declarações de cada um daqueles períodos.

O Termo de Verificação Fiscal (TVF – e.fls. 3075/3115) consignou, ainda, que “*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”.*

Assim, foram lavrados dois autores de infração, para cobrança de IRPJ e CSLL, os quais foram impugnados e submetidos a julgamento da DRJ, que decidiu pela manutenção dos lançamentos, em decisão assim ementada (e.fls. 4725/4767):

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

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

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

CSLL. DECORRÊNCIA.

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

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

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

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte manejou Recurso Voluntário, onde controverteu os seguintes pontos de divergência:

QUESTÕES PRELIMINARES

- (a) Nulidade do lançamento em razão da necessidade de recomposição do lucro tributável, cuja não realização torna ilíquido e incerto o crédito tributário, sob o argumento de que *não poderia jamais o ilustre Fiscal simplesmente tomar o valor das despesas glosadas e deste acréscimo e sobre elas fazer incidir o IRPJ e a CSL, sem antes recompor o lucro real e o lucro líquido do período, apurar os novos valores devidos a título de IRPJ e de CSL e confrontá-los com os valores efetivamente recolhidos pelo Recorrente, de modo a exigir somente o valor dos tributos eventualmente recolhidos a menor*. Entende que o art. 59 do Decreto nº 70.235/72 trata apenas de nulidade processuais, sendo possível a declaração de nulidades materiais do lançamento;
- (b) Nulidade do lançamento em razão de inexatidão do trabalho da fiscalização, sob o fundamento de que o “*Termo de Verificação Fiscal deixa bem claro que, quanto à exigência do acréscimo à base de cálculo do IRPJ e CSL do valor de R\$246.304.899,39, o lançamento se deu única e exclusivamente com base em informações constantes de Nota Explicativa do balanço publicado em 13/02/2008 (doe. 02 da impugnação) desconsiderando porém os esclarecimentos do Recorrente de que tal informação se originou no erro operacional por ele cometido entre 2002 e 2006 e presumindo tal informação como verdadeira sem que d. autoridade lançadora buscasse efetivamente saber, pelos meios próprios e a partir do exame da contabilidade do Recorrente, se o tributo ora exigido era de fato devido. (...) Nesse contexto, admitindo-se que estivesse correta a fiscalização ao não acatar os valores*

informados pelo Impugnante em sua DIPJ (documento fiscal), não poderia jamais a d. autoridade fiscal simplesmente partir do princípio de que a informação verdadeira seria aquela constante da Nota Explicativa do Balanço (que não é documento fiscal) sem qualquer investigação ou exame da contabilidade do Recorrente para apurar o valor correto do ajuste MTM, sob pena de incorrer em petição de princípio, falácia de presunção que consiste em firmar a conclusão que se utiliza para demonstrar uma tese partindo do princípio que ela é válida, sobretudo quando se considera que a petição de princípio no procedimento administrativo de apuração do crédito tributário necessariamente agride o princípio da verdade material, conforme esclarecimentos prestados pelo Recorrente que foram simplesmente desconsiderados;

- (c) Lançamento em valor muito superior ao que seria devido mesmo se fosse procedente a autuação, demonstrando a inconsistência da apuração fiscal com base nas controvérsias técnicas apontadas por relatório de auditoria acostado aos autos, a ensejar a diminuição do crédito tributário eventualmente devido;

NO MÉRITO

- (d) Esclarece o erro operacional no ajuste de valor a mercado de seus ativos, que foram realizados em diversos anos seguintes à nova regulamentação de registros contábeis determinada pela Circular BACEN com início em 2002, fato que ensejou equívocos até a efetiva adequação;
- (e) Alega haver clareza e precisão nas explicações apresentadas à fiscalização, tendo sido tomadas medidas *para o saneamento dos erros, já que as referidas medidas consistiram justamente no trabalho interno de reconciliação (tanto dos registros contábeis em contas patrimoniais quanto em contas de resultado), que, levado a cabo pelo Impugnante, revelou a existência dos erros operacionais em questão;*
- (f) Justifica haver fornecido os documentos para comprovar o erro cometido, aduzindo que *não tem qualquer obrigação legal de produzir laudos ou pareceres para a correção de erros operacionais em sua contabilidade, nem o ônus de obter tais laudos ou pareceres para que a correção desses erros produza os devidos efeitos, sobretudo quando se considera que a análise das correções efetuadas nas contas contábeis originalmente afetadas pelo erro, que "data vénia" não foi feita pela d. autoridade fiscal, é por si só suficiente para a demonstração de sua existência. Não obstante, apenas para que não remanesça qualquer dúvida a respeito da correção do procedimento adotado, o Recorrente como visto tomou o cuidado de solicitar à PWC, sua auditora à época da suposta infração, a emissão de parecer em que são validados os procedimentos adotados pelo Recorrente e refutadas as objeções apresentadas pela d. autoridade fiscal (doe. 03 da impugnação).*
- (g) Contesta o fato da administração tributária haver supostamente desconsiderado as análises da auditoria por ela contratada, além de questionar o caráter genérico das solicitações feitas pela autoridade administrativa, pois, se por um lado, o acórdão da DRJ destacou que *a Interessada, todavia, ao que*

parece, não se mostrou receptiva à ideia de fornecer os seus registros extracontábeis, por outro, a recorrente destaca que em momento algum a d. autoridade lançadora expôs dúvidas e solicitou a apresentação de documentos com o grau de especificidade adotado pela r. decisão recorrida, e o Recorrente, quando atendeu à fiscalização, entendeu que as explicações e os elementos então fornecidos seriam suficientes para esclarecer as eventuais dúvidas da i. autoridade fiscal. Conclui que erro operacional foi esclarecido e não há razões para deixar de constatar os ajustes realizados posteriormente;

- (h) *Justifica a correção dos erros mediante a postergação do pagamento e de despesas, sob o argumento de que as receitas referidas no artigo 35 da Lei nº 10.637/02 são sujeitas por força deste mesmo artigo a adições e exclusões temporárias, e o erro incorrido pelo Recorrente foi justamente que determinados valores não foram adicionados/excluídos quando deveriam tê-lo sido, tendo havido, portanto, no caso a mera apropriação de receitas/despesas fora do período de competência que seria correto para fins fiscais, acarretando a redução indevida do lucro real nos anos de 2002 e 2006 e sua majoração indevida nos anos de 2003 a 2005. Nesse contexto, tendo ocorrido no caso concreto em 2003, 2004 e 2005 mera postergação de despesas que nenhum prejuízo trouxe ao erário, é certo que não pode a d. autoridade fiscal se opor a que tais despesas, ainda que geradas em períodos anteriores e neles não deduzidas em razão dos erros, possam ser deduzidas no ano-calendário de 2007, quando foram percebidos os aludidos erros, justificando sua tese no Parecer Normativo COSIT nº 57/79, destacando adicionalmente ser ônus exclusivo da fiscalização a demonstração de que a postergação de despesa em um determinado caso concreto causou prejuízo ao Fisco, sendo certo ademais que neste caso o lançamento a ser efetuado jamais corresponderá à glosa integral da despesa apropriada tardiamente, como ocorreu no caso, estando limitado ao prejuízo demonstrado.*

- (i) *Combate a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.*

O processo veio a julgamento deste Colegiado em duas oportunidades anteriores, tendo sido convertido em diligência por duas vezes. Na primeira análise, os Conselheiros da Turma Julgadora da época consideraram que a complexidade da matéria justificava a realização da diligência, sob o argumento de que *a análise dos documentos constantes dos autos, do Parecer elaborado pela Price Waterhouse Coopers (PWC), fls. 4.562 e seguintes, assim como os argumentos veiculados pela própria decisão de piso, ensejam dúvida se os valores indicados na Nota 34-C do balanço publicado em 13/02/2008, referente ao ano-calendário de 2007, retratou corretamente o valor do ajuste de mercado dos títulos para negociação e se o mesmo ocorreu nos anos-calendário de 2002 a 2006.*

Assim, o Colegiado prolatou a Resolução nº 1201.000.254 (e.fls. 5053/5097), determinando a remessa dos autos à Unidade de Origem, a fim de que *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.*

O primeiro Relatório de Diligência Fiscal foi acostado às e.fls. 5171/5181, contudo, ao ser analisado pelo Colegiado, foi considerado inconclusivo. Assim, foi prolatada nova Resolução (1201-000.673 – 13 de agosto de 2019 – e.fls. 8992/9021), concluindo pela

conversão em nova diligência. Importa registrar os questionamentos e fundamentos daquela análise, objeto do voto do Conselheiro Relator Luis Henrique Marotti Toselli, que bem esclarecem os pontos nevrálgicos a serem abordados pela Unidade de Origem:

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 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.

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;

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.

Em razão da determinação acima mencionada, foi produzido novo Relatório de Diligência Fiscal (e.fls. 9894/9967), que registrou os seguintes pontos centrais quanto às divergências a serem esclarecidas:

CONCLUSÃO

161. Para melhor compreensão, cabe a apresentação de breve síntese dos elementos que compõem o caso. O Termo de Verificação Fiscal N° 01/2012.00244-9 focou adições e exclusões efetuadas pelo contribuinte na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL do ano-calendário 2007. Em sua defesa, o contribuinte alegou terem ocorrido erros operacionais ao longo de diversos exercícios, no tocante a MTM- Marcação a Mercado de

Ativos, pelo que teria efetuado a compensação de seus efeitos diretamente no LALUR e no LACS.

162. Embora expressamente requisitado no procedimento de fiscalização, não houve a apresentação pelo contribuinte dos controles exigidos pela Lei nº 10.637/2002, em seu Art. 35, inexistindo, portanto, prova dos alegados "erros operacionais". Em primeira diligência, o contribuinte também não apresentou os documentos requisitados, após 11 Termos de Intimação.

163. Tendo o **ônus da prova**, posteriormente o contribuinte apresentou diversos documentos, sendo definida na Resolução CARF 1201-000.673 - 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária a necessidade da presente diligência para, essencialmente, auditar a consistência da documentação apresentada.

164. Por oportuno, cabe transcrever a referência legal fundamental para o presente caso, qual seja, o Art. 35 da Lei nº 10.637/2002:

165. A Instrução Normativa SRF Nº 334/2003 define em maiores detalhes tais controles, destacando-se em especial o constante do Art. 4º: (...)

166. Outra referência legal fundamental para a presente diligência é o Art. 264 do RIR/99: (...)

167. Complementarmente, cabe transcrever jurisprudência do CARF quanto à necessidade de documentação com intervenção ou participação de terceiros (Acórdão CARF 1401.004.201), sendo insuficientes para atendimento ao disposto no Art. 264 do RIR/99 documentos unilaterais decorrentes de sistemas internos da empresa, os quais a mesma pode manipular a seu bel prazer: (...)

168. Em se tratando da recomposição dos controles exigidos pelo Art. 35 da Lei nº 10.637/2002 para 6 anos-calendário, o volume de documentos necessariamente será relevante, o que não é o menor problema para a DEINF. Claro está que os milhares de planilhas e cálculos gerados unilateralmente pela empresa não compõem em si mesmos um conjunto probatório que atenda ao disposto no Art. 264 do RIR/99. Embora profissionais menos experientes tendam a se impressionar com o volume de documentos, a DEINF tem enorme experiência em trabalhar com milhões de informações, com intensivo uso de modernos recursos de informática proporcionados pela área de sistemas de Receita Federal do Brasil.

169. A grande dificuldade enfrentada na Diligência decorre do fato de o contribuinte não atender ao disposto na legislação, conforme já foi demonstrado nos itens anteriores, com breve resumo na presente "Conclusão". Tivesse apresentado a documentação completa da qual já deveria dispor desde os anos-calendário em questão (2002 a 2007), e não uma frágil "colcha de retalhos", o trabalho teria sido mais rápido e eficiente. Ao longo de mais de um ano foram proporcionadas oportunidades suficientes para a empresa provar o alegado.

170. Adicionalmente aos quesitos formulados pelo CARF, cuja resposta e análise consta na sequência do Termo de Intimação nº 1, com base no Art. 264 do RIR/99 requisitou-se no quesito 7 do Termo nº 1 documentação hábil oriunda de órgãos externos visando a validação dos saldos de títulos e documentos em 31/12 de cada ano-calendário em pauta, o que não impedia a requisição posterior de documentação para outras datas.

171. Em atendimento ao quesito 7 do termo nº 1, o contribuinte apresentou as pastas 7.1 a 7.6, em sua resposta de 04/02/2020:

7.1 BACEN- Títulos Públicos

7.2 Swap

7.3 Termo

7.4 Opções

7.5 Debêntures, Fundos e Outros

7.6 Outros TVMeID

172. Para todos os anos-calendário foram constatadas divergências entre os registros internos da empresa, nos quais se basearam os cálculos apresentados pela mesma, e os documentos oriundos de órgãos externos. Dada sua grande relevância, a pasta 7.1- Títulos Públicos mereceu especial atenção.

173. Já no termo nº 2 foram solicitados esclarecimentos sobre os registros em D+1. Em sua resposta, o contribuinte alterou a planilha de conciliação sem explicar o desaparecimento de divergências, além das relativas a D+1. Dado o desaparecimento dessas divergências num "passe de mágica", foi intimado a esclarecer os fatos, o que não ocorreu de imediato. Ou seja, certas divergências foram zeradas e o contribuinte num primeiro momento não sabia explicar o porquê, o que causou estranhamento, pois a fundamentação técnica deve preceder os resultados. Só em sua resposta ao Termo nº 4, o contribuinte apresentou elementos visando justificar tais alterações em suas planilhas, que praticamente eliminavam as divergências entre a documentação interna e a oriunda do BACEN.

174. As referidas divergências entre os valores constantes dos controles internos da empresa e os valores constantes dos documentos oriundos do BACEN decorreriam segundo a empresa, essencialmente, de dois fatores: o primeiro seria o registro em **D+1** e o segundo a presença nos relatórios do BACEN de **títulos de terceiros** e TLM, que deveriam ser descontados para a conciliação com os controles internos do banco, por não gerarem ajustes MTM.

175. Em análise aprofundada dos elementos apresentados, a conclusão foi pela existência de fundamentação jurídica para a consideração dos Registros em D+1, cujos valores se encontram devidamente demonstrados, situação que, portanto, prevalece no tocante à conciliação entre os valores do sistema interno do contribuinte e os valores do sistema Selic/BACEN.

176. Foi dada sequência quanto à análise relativa aos títulos de terceiros/TLM. Conforme detalhadamente descrito nos itens anteriores, para chegar aos estoques de tais títulos o contribuinte aponta determinados registros do relatório do BACEN relativos a títulos negociados no mercado. Sendo requisitada a apresentação de marcadores constantes dos arquivos oriundos do BACEN que permitissem identificar de forma inequívoca e sem recurso a outros elementos, nos referidos documentos do BACEN, o conjunto de todos os registros que se referissem a tais operações, o contribuinte acabou por esclarecer que inexistem tais marcadores e que para a seleção dos registros que apontou foram utilizados relatórios internos da empresa.

177. Oras, conforme já exposto em detalhes, tais relatórios gerados unilateralmente em sistemas internos da empresa, que a mesma pode manipular a seu bel prazer, não constituem documentação hábil nos termos do Art. 264 do RIR/99. Tais supostos "relatórios internos" não são documentação hábil para a necessidade em questão, de identificar que os registros cabíveis são aqueles e apenas aqueles que o contribuinte indicou. Deixar apenas a critério da empresa tal seleção dos registros permite a manipulação de dados visando uma "conta de

chegada", situação em que é comum que restem pequenas divergências, como há no caso.

178. Na inexistência dos marcadores do sistema, requisitou-se a prova do alegado a partir da apresentação de documentos com interveniência de terceiros que comprovassem a efetividade das referidas negociações dos títulos, com respectivos valores. O contribuinte não apresentou tais documentos.

179. Não é minimamente razoável que não sejam apresentados documentos de formalização de negócios de alto valor como é o caso, sendo desobedecido o disposto no Art. 264 do RIR/99. Inexistindo marcadores no sistema do BACEN e não sendo apresentada a documentação probatória referente a tais negociações com terceiros, não há como validar a coluna das planilhas "Legado + Terceiros". Observe-se ainda que a empresa sequer apresentou planilha com os saldos diários das contas patrimoniais, que permitiriam, em associação com o razão, ao menos a identificação contábil das operações com terceiros. Foram concedidas todas as oportunidades para o contribuinte provar o alegado, mas a documentação probatória não foi entregue, com desobediência do disposto no Art. 264 do RIR.

180. Pelo exposto, a diligência encontrou fundamentação técnica para a validação das colunas com os registros D+1, todavia o contribuinte não provou o constante das colunas referentes a títulos de terceiros e TLM, o que impede sua consideração. Tomando como base planilhas do contribuinte anexas à resposta de 31/07/2020, chega-se aos seguintes resultados (divergência percentual calculada em relação aos registros do BACEN com consideração de D+1, exceto terceiros e TLM):

181. Não há como avaliar o que não se encontra provado através de documentos hábeis. Lembremos que para tentar justificar as infrações fiscais apontadas na fiscalização, o contribuinte alegou a existência de erros operacionais ao longo de 6 exercícios, cabendo-lhe o ônus da prova. Cabe lembrar que além dos problemas referentes à pasta 7.1, no tocante às pastas 7.2 e 7.6 também foram encontradas divergências em todos os anos-calendário. Como visto, o contribuinte não logrou apresentar documentação hábil que desse suporte a suas planilhas, nos termos do Art. 264 do RIR/99, cabendo concluir que não foram comprovadas suas alegações.

182. Existe um segundo problema que não permite a validação dos dados apresentados pela empresa e se refere à essência dos cálculos apresentados pela empresa. Como exposto, o contribuinte apresentou um conjunto de cálculos de valores da Curva do Papel e da Marcação a Mercado dos títulos e demais instrumentos em pauta, consolidados nos DOC.2 e DOC.4 da resposta de 04/02/2020. Para cada valor, existe a referência às folhas do processo onde constam os cálculos e documentos internos do contribuinte nos quais se basearam.

183. Tais documentos internos e cálculos são necessários, mas não são suficientes para compor um conjunto probatório consistente, independentemente do grande volume de dados apresentado, que tende a impressionar profissionais menos experientes. Documentos internos são manipuláveis pelo contribuinte a seu bel prazer, necessitando de outras referências para que possam ser validados. A primeira necessidade é a de verificação da consistência dos saldos e datas utilizados para os cálculos em relação aos valores constantes da contabilidade.

184. Embora expressamente intimado, o contribuinte não apresentou os saldos das respectivas contas patrimoniais ao longo dos anos-calendário sob análise, em que devem constar todas as aquisições, alienações e variações na curva do papel e da marcação a mercado, o que permitiria uma primeira análise de consistência dos elementos nos quais se basearam os cálculos.

185. A não apresentação dos referidos saldos patrimoniais é algo de extrema gravidade, pois sabidamente tais saldos constam da contabilidade da empresa que nesse período já era efetuada sob a forma digital, devendo estar disponíveis. Com base no Art. 264 do RIR/99, cabe a exigência de tal informação. Estando tal informação em tese disponível, sua não apresentação permite levantar a hipótese de inidoneidade dos elementos apresentados pelo contribuinte.

186. Após a apresentação dos saldos patrimoniais, seria requisitada a apresentação por amostragem de documentos de formalização de aquisição, alienação e demais contratos relativos aos títulos e demais instrumentos em pauta. Caso os dados acima referidos fossem todos consistentes, estaria provada a correção dos cálculos efetuados. Da forma como a empresa apresentou os elementos, não há qualquer garantia de que os títulos que foram utilizados nos cálculos sejam esses e apenas esses, tampouco a correção de datas e valores. Dessa forma, não existe a menor possibilidade de validação pela auditoria dos cálculos constantes dos DOC.2 e DOC.4, pois não foi provada sua relação sequer com a contabilidade, muito menos com a realidade.

187. Existe um terceiro problema nos elementos apresentados pela empresa. Em última análise o que está em questão é o reflexo nas contas de resultado dos alegados erros em marcação a mercado, ao longo de 6 anos-calendário, o que torna absolutamente imprescindível a conciliação entre os valores constantes do DOC.1 e DOC.2, considerando-se cada uma das contas envolvidas.

188. Todas as movimentações ao longo do período de apuração- o que inclui aquisições, alienações, variações na curva do papel e variações positivas ou negativas dos ajustes a valor de mercado, devem ser registradas quando de sua ocorrência com lançamentos contábeis, o quais têm contrapartidas que englobam os valores em pauta, nos termos da legislação. Planilhas com cálculos auxiliares não substituem esse conjunto probatório, que forma um todo coerente. É esse conjunto gerado de acordo com a legislação, sem lacunas que permitiriam a manipulação dos dados, que compõe um quadro probatório consistente, com plena coerência entre seus elementos, imprescindível num contexto em que o contribuinte alega ter cometido erros ao longo de 6 períodos de apuração.

189. A legislação efetivamente incorpora essa lógica cristalina e de fácil compreensão, imprescindível para a validação de um conjunto probatório do alegado. Conforme o § 3º do Art. 35 da Lei nº 10.637/2002:

190. O contribuinte não obedeceu ao disposto na legislação e não atendeu ao requisitado nesse sentido durante a diligência. A conciliação de contas globais obviamente não atende às exigências da legislação e do requisitado na diligência. Dessa forma, ao desobedecer ao disposto na legislação quanto aos controles necessários, o contribuinte gerou um conjunto de elementos com lacunas que permitem relevante manipulação dos dados, o que por si só impede que se avalize sua consistência.

191. O contribuinte dispôs de mais de 10 (dez) anos para apresentar um conjunto probatório consistente, nos termos da legislação aplicável, sem que isso tenha ocorrido. Houve oportunidades suficientes para que fossem apresentados os dados requisitados, todos dentro de critérios de razoabilidade e nos termos da legislação aplicável. Em se tratando de elementos que em tese o contribuinte teria condições de apresentar caso o conjunto fosse consistente, cabe considerar seriamente a hipótese de que a empresa não tenha apresentado um conjunto probatório sem as referidas lacunas justamente porque tal apresentação evidenciaria insanáveis incoerências entre os diversos elementos, com possíveis repercussões inclusive em outras esferas.

192. Se o contribuinte não atendeu aos requisitos legais, não cabe à Diligência qualquer flexibilidade a respeito, sendo obrigação legal da auditoria fiscal e das demais autoridades envolvidas, pelo princípio da legalidade estrita, exigir o disposto em lei.

193. Por todo o exposto, fica demonstrado haver não apenas um, mas três sólidos fundamentos técnicos e jurídicos para concluir que o contribuinte não provou a materialidade de suas alegações.

A contribuinte contestou as conclusões do Relatório de Diligência Fiscal, conforme manifestação de e.fls. 9972/10004, reiterando as razões apontadas no Recurso Voluntário sobre os ajustes fiscais dos efeitos de avaliação a valor de mercado de ativos, apontados as seguintes discordâncias da diligência realizada:

- (a) Alega ter apurado corretamente os ajustes de MTM e dos controles extracontábeis exigidos pela legislação, aduzindo que o Recorrente demonstrou e comprovou que os relatórios gerados pelo Banco Central, entregues à fiscalização, identificam a quantidade total dos títulos e valores mobiliários (próprios e de terceiros) que se encontra sob a custódia da instituição financeira, tendo demonstrado também que a mesma quantidade indicada naqueles relatórios consta em seus controles internos (Sistema Legado), inexistindo qualquer divergência entre as quantidades constantes nos relatórios recebidos do Bacen e aquelas existentes em seus controles. Contudo, como acima mencionado, nem todos os títulos existentes na posição de custódia do Recorrente devem ser avaliados a valor de mercado, sendo que além dos “títulos mantidos até o vencimento” também não geram ajustes de MTM os títulos de terceiros/TLM. Ao analisar os relatórios do BACEN e as explicações apresentadas pelo Recorrente para justificar as divergências existentes em suas planilhas, a fiscalização consignou expressamente que “a diligência encontrou fundamentação técnica para a validação das colunas com os registros D+1” (fl. 9963). Contudo, quanto aos títulos de terceiros/TLM, o Sr. AFRFB alegou que o Recorrente não teria provado a quantidade de títulos “constante das colunas referentes a títulos de terceiros e TLM, o que impede sua consideração”, sendo esta a única divergência remanescente e que foi objetivamente apontada pela fiscalização para justificar a sua alegação de que não teria sido apresentada “documentação hábil que desse suportes a suas planilhas, nos termos do Art. 264 do RIR/99, cabendo concluir que não foram comprovadas suas alegações”. Vale salientar que a fiscalização entendeu não ter sido apresentada “documentação hábil”, pois como apontando em seu relatório os documentos do Banco Central não contêm “marcadores” discriminando a quantidade de títulos próprios e de terceiros/TLM. (...) Sendo assim, a inexistência de marcadores nos arquivos do Banco Central, identificando a quantidade de títulos de terceiros/TLM, indicada nos relatórios internos do Recorrente, não significa em absoluto que tais relatórios tenham sido “gerados unilateralmente em sistemas internos da empresa” (fl. 9962). Pelo contrário! Referidos relatórios de títulos de terceiros/TLM são elaborados justamente com base nas informações constantes dos relatórios e Extratos de Compromissos oriundos do BACEN.

- (b) Controverte a falta de compreensão do agente fiscal quanto ao instituto da postergação do pagamento ou postergação de despesa, porque, *ao contrário do que afirma a fiscalização, contudo, restou demonstrado no caso concreto que não houve prejuízo ao Fisco, uma vez que os erros operacionais cometidos na apuração das bases de cálculo do IRPJ e CSLL implicaram mera postergação de pagamento de tributos, tendo-se em vista que os valores pagos a menor nos anos de 2002 e 2006 foram compensados pelos pagamentos de valores a maior nos anos de 2003 e 2007. Nesse contexto, o entendimento manifestado pela fiscalização conflita frontalmente com a orientação jurisprudencial pacífica na esfera administrativa no sentido de que, em situações como a presente em que o reconhecimento de despesas/receitas no resultado fiscal se dá a destempo, ou seja, fora do período competente, devem ser observadas as regras do art. 6º, §§ 4º a 7º, do Decreto-lei nº 1.598/77, as quais autorizam o lançamento de ofício somente quando verificado prejuízo para o Fisco, o que, “in casu”, não ocorreu.(...) Com a devida vênia, quando um contribuinte deixa de escriturar e/ou deduzir despesas no período em que são geradas e em razão disso paga tributo indevido, duas podem ser as medidas por ele adotadas, a saber: (i) retificar as DIPJ para escriturar as despesas no período em que foram geradas e efetuar a compensação do tributo indevidamente pago nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96; ou (ii) escriturar as despesas em período posterior, como reconhecido pelo Parecer CST nº 57/79, citado inclusive pelo i. Fiscal no Termo de Diligência, podendo a fiscalização, caso demonstre que tal postergação das despesas prejudicou o erário, efetuar lançamento, mas apenas no montante do efetivo prejuízo;*
- (c) *Suscita que o lançamento foi realizado em valor muito superior ao que seria devido, caso fossem procedentes as autuações, uma vez que administração tributária, depois de ter negado a possibilidade de que despesas incorridas em períodos passados (R\$296.378.521,8 relativos aos anos de 2002 a 2006) fossem escrituradas no ano-calendário de 2007, especificamente quanto ao próprio ano-base de 2007 simplesmente presumiu como verdadeiro o valor de R\$336.423.474,45 a título de MTM em 2007 que apurou mediante simples “regra de três” a partir da informação do valor do ativo diferido constante da Nota Explicativa do balanço, independentemente de qualquer aprofundamento ou investigação adicional, em detrimento do valor de R\$89.993.889,92 que constou da DIPJ apresentada pelo Recorrente, que foi simplesmente desconsiderada. Assim, aponta as conclusões do relatório de auditoria da PWC, que validaria os ajustes realizados no período;*
- (d) *Conclui o arrazoado afirmando que, diferentemente do que consta no Relatório de Diligência, os erros operacionais cometidos pela Recorrente 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 e as medidas de conciliação tomadas para seu saneamento, atestando a exatidão do procedimento de conciliação levado a efeito para corrigir tais erros. Mais do que isso, através dos documentos acostados aos autos, demonstrou e comprovou o Recorrente que os referidos erros operacionais não trouxeram prejuízo ao erário, pois no caso concreto houve mera postergação do pagamento de tributos. Sendo assim, forçoso concluir que não podem ser mantidos os lançamentos tributários em questão, pois os mesmos decorrem exclusivamente de erros operacionais cometidos pelo Recorrente.

O processo retorna para julgamento deste Colegiado, em nova composição, tendo sido redistribuído a esta Relatoria.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos de admissibilidade para conhecê-lo.

Antes de adentrar à análise de mérito, faz-se necessário apreciar as preliminares suscitadas pela recorrente.

DAS NULIDADES

A parte controverte 3 possíveis nulidades a serem apreciadas pelo Colegiado, a saber:

- (1) LANÇAMENTO NULO PORQUANTO NECESSÁRIA A PRÉVIA RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL
- (2) LANÇAMENTO NULO POR PRETENSA INEXATIDÃO DO TRABALHO DE FISCALIZAÇÃO
- (3) LANÇAMENTO NULO POR EXCESSO DE EXAÇÃO

No que permite às nulidades (2) e (3), que tratam de alegada inexatidão e excesso de exação, penso que tais matérias estão vinculadas ao mérito do lançamento, uma vez que a parte suscita insuficiência e equívocos nos documentos que embasaram o TVF, qual seja, a Nota Explicativa do balanço publicado, sem que fossem analisadas as provas apresentadas durante a fase fiscalizatória, assim como alega que o valor dos autos de infração estariam limitados a valores outros que diferente dos apresentados pela administração tributária.

São matérias diretamente vinculadas ao mérito da autuação, que impactam na sua eventual procedência, parcial procedência ou improcedência, razão pela qual serão analisadas quando da apreciação de mérito dos lançamentos. Não estão relacionados às causas de nulidade formal ou material a que reportam os arts. 59 e 142 do CTN e não comprometem os requisitos essenciais exigidos à lavratura dos autos de infração, portanto, tratando-se de matérias exclusivamente meritórias, serão analisadas posteriormente.

Não obstante, a alegação de nulidade do lançamento por falta de recomposição do lucro tributável (nulidade 1), por estar vinculado a preceito legal que se relaciona aos requisitos materiais do lançamento e haver sido objetivamente formulada pela recorrente, demanda análise prévia, como prejudicial ao julgamento de mérito, portanto, demanda apreciação da Turma de Julgamento.

Os autos de infração foram constituídos em razão de inadequadas adições ou exclusões ao lucro líquido do ano-calendário de 2007, conforme apontam as conclusões do Termo de Verificação Fiscal, que assim consignou:

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

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

A contribuinte controverte o fato da administração pública, em lugar de proceder à apuração da base de cálculo, limitou-se a exigir os tributos diretamente sobre o valor das despesas glosadas e acréscimo apurado.

Vê-se que os autos de infração (e.fls. 3116/3129) quantificam as adições ou exclusões tidas por inconsistentes e, sobre as mesmas, aplica as alíquotas do IRPJ (com adicional) e CSLL, diretamente sobre as despesas glosadas pela autoridade administrativa, nas seguintes importâncias:

Adições não computadas na apuração do lucro real:	R\$ 336.423.474,45
Exclusões/compensações não autorizadas na apuração do lucro real:	R\$ 206.259.946,74

Totalizou-se o montante de R\$ 542.683.421,19, que representa a glosa de aproveitamento de ajustes indevidos no período, sobre a qual foram aplicadas as alíquotas respectivas dos tributos, como se vê do Demonstrativo de Apuração do IRPJ, adicional de IRPJ e CSLL constante dos autos de infração, a saber:

CÁLCULO DO IMPOSTO

Multa	Base de Cálculo	Alíquota	Imposto Apurado
75,00%	542.683.421,19	15,00%	81.402.513,18

CÁLCULO DO IMPOSTO ADICIONAL POR PERCENTUAL DE MULTA

Multa	Valor Apurado	Parcela Não Sujeita ao Adicional	Base de Cálculo	Alíquota	Imposto Adicional Devido
75,00%	542.683.421,19	0,00	542.683.421,19	10,00%	54.268.342,12

CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO

Multa	Valor Tributável	Alíquota	Contribuição Apurada
75,00%	542.683.421,19	9,00%	48.841.507,91

A insurgência da contribuinte se baseia na alegação de nulidade por inadequação da metodologia utilizada no cômputo do tributo devido, uma vez que a glosa das adições e exclusões deveria compor o reajuste do lucro real do período, pois a incidência dos tributos recai sobre tal base de cálculo, jamais sobre o *quantum* glosado.

Indaga-se, portanto, se é possível à administração tributária exigir IRPJ e CSLL de despesas glosadas durante a autuação fiscal, sem que se realize a reapuração do lucro real, que leve em conta a eliminação de exclusões e adições tidas por inadequadas.

A lei é o parâmetro para solucionar tal controvérsia!

O Decreto-lei 1.598/77 disciplina a matéria da seguinte forma (grifou-se):

Art. 6º Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

§ 1º O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

§ 2º Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

- a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou
- b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

O § 4º do citado Decreto-lei 1.598/77 acima transcrito determina, de forma categórica, que os valores adicionados ou excluídos do período posterior implicam respectiva correção também no período anterior, sendo necessário recompor o lucro real dos períodos, para se chegar à base de cálculo adequada, sob a qual incidirão o IRPJ e a CSLL.

Sem essa reapuração, qualquer análise quantitativa é equivocada, porque os tributos não incidem sobre as adições ou exclusões eventualmente glosadas, mas sob o resultado matemático final da composição do lucro real, conforme os critérios legais de ajustes à sua base de cálculo. Os montantes glosados pela fiscalização são apenas uma parte dos elementos que compõem a formação do lucro real, não se admitindo que a tributação recaia sobre uma grandeza econômica não prevista na legislação.

Aliás, § 6º complementa essa análise, ao estipular a exigência para que o lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções **será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.**

Essa exigência é válida para a Contribuinte e para o Fisco, pois decorrem de comando normativo expresso, que exige a reapuração do lucro real para se chegar à base de cálculo correta, de onde serão exigidos os tributos em análise. Essa é a conclusão a que chegou o Parecer Normativo COSIT 2/96, esclarecendo que:

5.2 O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o

custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e exclui-lo do lucro líquido do período-base de competência.

5.3 Chama-se a atenção para a letra da lei: **o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício**, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;

b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;

c) **apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;**

d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;

e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;

f) **apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;**

g) **apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.**

A própria DRJ, ao apreciar a matéria, registrou que a finalidade do dispositivo citado *é assegurar a observância do regime de competência, evitando que o resultado de um período seja contaminado por receitas ou despesas pertencentes a outro período*. Por esse mesmo motivo, não é possível desconsiderar a recomposição do regime de competência de cada período analisado, porque tal reapuração do lucro real impacta na sucessiva e natural formação de prejuízos fiscais de IRPJ e saldo negativo de CSLL, além no próprio imposto a pagar.

Essa matéria é, inclusive, suscitada pela recorrente, alegando a existência de prejuízo fiscal e saldo negativo que não foram analisadas quando do lançamento do tributo, exatamente porque nenhum levantamento para apuração do lucro real efetivamente ocorreu.

A Solução de Consulta Interna COSIT 23/06 disciplina a matéria e exige que, *na constituição de ofício do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devem ser considerados, para efeito de dedução do imposto ou da contribuição devida, os valores de IRPJ e de CSLL decorrentes de retenção na*

*fonte ou de antecipação (estimativas) referentes às receitas compreendidas na apuração. **A autoridade fiscal deve considerar os valores de IRPJ e CSLL referentes ao período de apuração fiscalizado, apurados pelo sujeito passivo, mediante adoção de forma de tributação diversa daquela aplicada pela autoridade fiscal no curso da fiscalização**, lançando apenas a diferença de imposto ou contribuição apurado. Qualquer outro crédito somente poderá ser objeto de pedido de restituição ou compensação por iniciativa do contribuinte nos termos da legislação pertinente à matéria.*

Não houve tal apuração e isso sequer foi objeto de apreciação do TVF. Coube à DRJ, tardiamente, realizar tal análise, porém, arvorando-se de função que cabe exclusivamente ao agente administrativo que realiza o lançamento, jamais à autoridade julgadora. Isso porque a constituição do crédito tributário é de competência privativa da administração tributária, a quem incumbe verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, **calcular o montante do tributo devido**, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível, conforme previsão do art. 142 do CTN.

Tais elementos compõem o cerne da comprovação da relação jurídica tributária, ou seja, são requisitos materiais essenciais à constituição do crédito tributário, devendo ser eficientemente configurados e demonstrados durante o ato do lançamento, sob pena do mesmo ser viciado. O erro perpetrado pela autoridade administrativa não é passível de correção em momento posterior, pois é a partir do conhecimento pelo contribuinte das razões de fato e de direito que ensejam a lavratura do auto de infração que ele poderá realizar sua ampla defesa e contraditar, de forma argumentativa e documental, a insurgência contra a autuação.

É dizer: o lançamento não é passível de conserto, nem pelo agente fiscal, nem pelas instâncias de julgamento! É ônus da administração tributária traduzir nos autos de infração todos os requisitos exigidos pela lei. A ausência de quaisquer dos elementos apontados no art. 142 do CTN importa em nulidade material, pois afeta condições mínimas à realização do ato administrativo vinculado e limita o exercício do direito de defesa. Conecta-se, portanto, com a causa de nulidade prevista no art. 59 do Decreto 70.235/72, mas se trata de nulidade material referível ao art. 142 do CTN.

Destaque-se que o lançamento tributário é um ato administrativo vinculado, parametrizado em requisitos legais. O dever de controle da legalidade do ato administrativo impõe ao Fisco e aos órgãos julgadores a revisão de lançamentos que não preencham os requisitos de constituição regular do crédito tributário.

Outrossim, ao realizar o ato administrativo de lançamento tributário, a autoridade não apenas aplica a lei, mas cumpre a “*função de concretizar e de estabilizar as relações jurídicas entre o Estado e o cidadão particular*”, conforme leciona Hartmut Maurer ¹, pois deles nascem pretensões jurídicas presumivelmente válidas que exigem o atendimento da legalidade, eficiência e expectativa de confiança decorrentes do Estado de Direito.

¹ MAURER, Hartmut: CONTRIBUTOS PARA O DIREITO DO ESTADO. HECK, Luís Afonso (Tradução). Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 108. Cf. MELIS, Giuseppe. L'Interpretazione nel diritto tributario. Padova: CEDAM, 2003. p. 514. GARCÍA NOVOA, César. El principio de seguridad jurídica en materia tributaria, Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 77.

Por isso mesmo, o lançamento assume um caráter definitivo, conforme previsão do art. 145 do CTN², porquanto vinculado e parametrizado pelas exigências legais, mas nunca irrevogável. Havendo a comprovação de que a autoridade administrativa cometeu erro de fato ao lançar o crédito tributário, é dever dela mesma desconstituir o respectivo ato administrativo que se baseou em premissa fática equivocada e fora constatado posteriormente pelo agente do Estado. Não o fazendo, cabe às instâncias de julgamento corrigirem a rota equivocada.

Destaque-se – e aqui é sempre importante destacar – que não se admite Revisão de Lançamento por erro de direito, assim entendido aquele que pretenda alterar o lançamento por modificação de critério jurídico que motivou a realização do ato administrativo. É dizer: a revisibilidade de lançamento é oponível unicamente diante do cotejo de circunstâncias materiais, jamais alteração de critérios interpretativos, não sendo lícito que a autoridade lançadora tenha determinado entendimento sobre eventual controvérsia jurídica e, após o lançamento, pretenda alterá-lo para modificar sua interpretação.

Aliás, o próprio CTN disciplina que *“a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução”* (art. 146).

Registre-se que a Lei nº 9.784/99, ao regulamentar o processo administrativo no âmbito da administração pública federal, expressamente determina o dever de revisão de processos administrativos que resultem em sanções, *“quando surgirem fatos novos ou circunstâncias relevantes suscetíveis de justificar a inadequação da sanção aplicada”* (art. 65), aplicando-se também nos casos de inadequação de lançamentos por ausência de materialidade do fato gerador, não sendo lícito, a meu juízo, que de tal revisão resulte agravamento do lançamento originário, mercê da expressa vedação do parágrafo único do citado artigo.

A validade do lançamento está condicionada à realização de atos administrativos pautados no cumprimento de regras jurídicas, não se admitindo que a administração tributária pretenda convalidar erros que colidam com o regular atendimento aos princípios da legalidade e estrita tipicidade.

Não se valida ato administrativo eivado da pecha de nulidade que decorra de erro de metodologia do levantamento fiscal, por expressa violação à regularidade do lançamento prevista no art. 142 do Código Tributário Nacional, além de representar inadequação procedimental que fulmina o dever de correta constituição do crédito tributário.

Não é dado ao julgador corrigir lançamento tributário mal feito, inadmitindo-se validar auto de infração claramente maculado pela pecha de vício material que decorra de inadequada composição da base de cálculo.

Vê-se dos autos elementos de fato que evidenciam os equívocos perpetrados pela administração tributária ao pretender lançar crédito tributário pautado em erro insanável.

² Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Mais vale desconstituir lançamentos tributários mal conduzidos a admitir o descumprimento da lei!

Outrossim, registre-se que o erro na apuração macula integralmente o lançamento do crédito tributário em seu aspecto elementar, verdadeiramente substancial, tratando-se de vício insanável do qual resulta nulidade material do auto de infração. Não se está diante de erro procedimental de natureza sanável, do qual hipoteticamente não resultaria qualquer espécie de cerceamento ou vilipêndio à defesa. Não é o que se vê do caso em análise.

Se, por um lado, é verdade que não há nulidade sem prejuízo (*“pas de nullité sans grief”*), por outro, só não há prejuízo quando se pretende convalidar erros instrumentais simples, desde que seja dado ao contribuinte exercer sua defesa plenamente e condicionado ao fato de que o equívoco procedimental não gere embaraço ao devido processo legal. Com efeito, os instrumentos procedimentais não são um fim em si mesmos, por isso se admite que equívocos formais sejam corrigidos se a matéria que subjaz à forma seja alcançada.

Não obstante, o erro de lançamento oriundo de inadequação da metodologia de apuração não representa equívoco procedimental, mas consubstancia verdadeira ilegalidade na constituição do crédito tributário, maculando toda a autuação, viciando a relação jurídica que dela resulte e desconstruindo os parâmetros da lei que a elevam ao mesmo patamar de relevância dos demais elementos essenciais à sua formação.

Não se negocia com a ilegalidade. Não se convalida erro materialmente insanável. Não se extraem efeitos jurídicos válidos de ato administrativo nulo.

Destaque-se que não se defende aqui a aplicação de formalismo exagerado no âmbito do processo administrativo tributário, pois esta Relatoria tem o firme entendimento de que o julgador deve admitir a construção de solução jurídica que permita alcançar a verdade material, mediante critérios e instrumentos de moderação, seja para impedir a desconstituição desnecessária de créditos tributários cuja validade seja atestável, seja para garantir o livre exercício do direito de defesa. O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita *“que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial”* (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322/323).

Por outro lado, a busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental, a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dele decorrentes.

Mas nada disso autoriza convalidar ato administrativo materialmente nulo, oriundo de inadequada metodologia do levantamento fiscal.

Leandro Paulsen tem razão ao afirmar que *“não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do*

descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo”³.

Penso que o erro apontado macula diretamente um dos elementos obrigatórios de constituição de crédito tributário a que alude o art. 142 do CTN. A imprestabilidade de atos administrativos de matriz tributária decorre da ausência de comprovação fenomênica dos elementos essenciais da hipótese normativa, de inadequada indicação da matéria tributável que subjaz à respectiva pretensão fazendária, do incorreto cômputo do quanto devido, e/ou da errônea atribuição de sujeição obrigacional passiva e ativa dos titulares de direitos e obrigações. Quaisquer dessas pechas destrói o lançamento e o torna inservível aos fins a que se destina, por ausência de legalidade que justifique validá-lo.

É dever do julgador administrativo tributário, ao exercer a função jurisdicional⁴ que lhe compete, desconstituir o lançamento que seja praticado com inadequação da apuração dos elementos essenciais à constituição do crédito tributário, representados nos respectivos *critérios material, temporal, espacial, quantitativo e pessoal* da norma jurídica tributária, sem os quais se deve reconhecer a nulidade material ou improcedência dos autos de infração que desatendam a previsão legal.

Com efeito, seja no antecedente da norma (precisão hipotética de materialidade, espacialidade e temporalidade), seja no consequente de sua aplicação (sujeição passiva, sujeição ativa e quantificação), tem-se como condição à regularidade do lançamento a correta indicação de todos esses elementos, uma vez que, *“na identificação do fato jurídico, a tipicidade compreende, pois, todos os elementos do conceito da hipótese: materialidade, temporalidade e espacialidade, bem como do conceito do consequente, isolados mediante criteriosa seleção das propriedades necessárias e suficientes à sua qualificação”⁵.*

Some-se a tudo isso o fato dos precedentes do CARF exigirem a recomposição do lucro tributável quando realizadas glosas de ajustes equivocados atribuídos ao contribuinte, conforme acórdãos abaixo transcritos:

LANÇAMENTO - ERRO MATERIAL NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO – IMPROCEDÊNCIA.

³ PAULSEN, Leandro. CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO À LUZ DA DOUTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

⁴ Conforme notável obra da Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, objeto de sua tese de doutoramento junto à Universidade de São Paulo, ao lecionar que: "reconhece-se que os julgadores administrativos tributários exercem função jurisdicional, tendo competência para dizer o direito aplicável ao caso concreto, com a interpretação estatal dos textos normativos diante de uma lide. Portanto, os julgadores administrativos podem resolver litígios instaurados a partir de um ato administrativo tributário" (DELIGNE, Maysa de Sá Pittondo. EFEITOS DAS DECISÕES NO PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. Belo Horizonte: Forum, 2021, p. 43).

⁵ TÔRRES, Heleno. DIREITO TRIBUTÁRIO E DIREITO PRIVADO: AUTONOMIA PRIVADA, SIMULAÇÃO E ELUSÃO TRIBUTÁRIA. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 66

O equívoco na apuração da base de cálculo dos tributos, por erro de identificação dos aspectos temporal e quantitativos da norma de incidência, mormente por considerar, de forma incorreta, segundo as premissas adotadas pela própria fiscalização, as competências das receitas e custos que deveriam compor o lucro líquido dos períodos de apuração investigados, encerra a improcedência da autuação, já que os ajustes necessários à retificá-los importaria na necessidade de se refazer o próprio lançamento. (Acórdão nº 1302-004.196 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 2019)

IRPJ. GLOSA DE DESPESAS. OBRIGATORIEDADE DE. RECOMPOSIÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL.

Verificando a autoridade lançadora a indedutibilidade de determinada despesa, o lançamento de ofício não pode ser formalizado por aplicação direta das alíquotas dos tributos sobre o montante isolado da glosa, sendo obrigatória a recomposição do lucro do período de apuração, procedendo a autoridade lançadora ao cálculo do montante tributável, sem a inclusão da despesa ou custo glosado. Não se justifica o tratamento isolado das despesas glosadas, fazendo sobre elas incidir o IRPJ e a CSLL, desconsiderando a autoridade lançadora o procedimento de apuração do resultado do exercício (cotejo entre receitas e despesas dedutíveis). (Acórdão nº 1103-000.012 — 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, 2009)

NULIDADE. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. METODOLOGIA. VÍCIO MATERIAL. ÔNUS DA PROVA DA FISCALIZAÇÃO. Considerando o ônus da fiscalização, a ausência de base legal ao lançamento e sua metodologia e cálculos estranhos à lei, implicam na consequente nulidade material, para não haver conflito com o disposto nos Art. 10, 31, 59, 60 e 61 do Decreto 70.235/72 (Lei do Processo Administrativo Fiscal), no Art. 142, 145 e 146 do Código Tributário Nacional, art. 93, inciso IX da Constituição Federal, bem como ao prescrito no Art. 31 do Decreto n. 70.235/72 e art. 2º da lei 9.784/99. (Acórdão nº 3402-007.283 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, 2020)

POSTERGAÇÃO DE PAGAMENTO DESCONSIDERADA. AUTUAÇÃO PELA GLOSA. ERRO DE DIREITO CARACTERIZADO. O lançamento efetuado com erro de direito consistente na inobservância da postergação e, por consequência, com base de cálculo diversa daquela prevista na legislação, contém vício material insanável e, portanto, é nulo. **REFORMA DO LANÇAMENTO EM SEDE DE DILIGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.** Descabe à autoridade diligenciante refazer o lançamento tributário com base em critério jurídico distinto (inovador) do que foi empregado originariamente, sob pena de violação aos artigos 142 e 146 do CTN. (Acórdão nº 1201-003.197 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, 2019)

INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA PARA DEDUÇÃO DE DESPESAS.

A inobservância do regime de competência implica necessariamente para a autoridade fiscal a recomposição do lucro real dos dois períodos envolvidos.

Feita a retificação, se verificado que o lucro real do período mais antigo é menor que o apurado anteriormente pelo contribuinte, nada há a fazer, salvo s

e a antecipação de receita ou contabilização posterior de custo ou despesa criar lucro necessário para aproveitar prejuízo fiscal que caducaria (regras vigentes até 31/12/1994) ou ferir o limite legal de 30% (regras legais a partir de 1º/01/1995). (Acórdão nº 1401003.083 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, 2019)

LANÇAMENTO CANCELADO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. ASPECTOS QUE ULTRAPASSAM O ÂMBITO DO VÍCIO FORMAL.

Vício formal é, via de regra, aquele verificado de plano no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade representada (declarada) por meio do ato administrativo de lançamento. Espécie de vício que normalmente não diz respeito aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, ao fato gerador, à base de cálculo, ao sujeito passivo, etc. Se o problema que ensejou o cancelamento do lançamento está situado na própria essência da relação jurídico-tributária, na não comprovação da ocorrência do fato gerador pela glosa de despesas, e no errado dimensionamento da base de cálculo, não há como reconhecer a ocorrência de vício de natureza meramente formal. (Acórdão n. 9101-002.976 – Câmara Superior de Recursos Fiscais, 2017)

Penso que as razões relacionadas à nulidade material estão devidamente demonstradas, sendo forçoso reconhecer que a administração tributária descumpriu o ônus de recompor o lucro tributável dos períodos apontados, realizando a glosa dos ajustes sem tal recomposição. Somente a partir de efetiva base de cálculo do lucro real, com o desconto das quitações de tributos e eventuais prejuízos fiscais de IRPJ e base negativa de CSLL, pode-se lançar o crédito tributário ainda remanescente.

A simples aplicação da alíquota do IRPJ e CSLL sobre a glosa dos ajustes a valor de mercado de seus ativos não encontra amparo na legislação, implicando apuração inadequada da base de cálculo dos tributos e, conseqüentemente, afetando a eficiente constituição material do crédito tributário, portanto, maculando com a pecha da nulidade material os autos de infração.

Em razão da constatação de que os lançamentos são materialmente nulos, considero prejudicada a análise de todos os demais elementos de mérito.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer a nulidade material dos lançamentos objeto deste processo.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque

Voto Vencedor

Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, Redator Designado.

2. Não obstante o substancial voto do eminente Relator, a maioria do colegiado, conforme motivos elencados a seguir: i) afastou as nulidades e, quanto ao mérito, i) manteve o lançamento ante a insuficiência probatória quanto ao alegado pela recorrente; e permitiu a dedução do saldo negativo de IRPJ, ano-calendário 2007, no caso de haver disponibilidade.

3. Vejamos.

Nulidade por ausência de recomposição do lucro. Saldo negativo - dedução.

4. O Relator acolheu a alegação da recorrente no sentido de que o lançamento é nulo por inadequação da metodologia utilizada no cálculo do tributo devido, uma vez que a glosa das adições e exclusões deveria compor o reajuste do lucro real do período, pois a incidência dos tributos recai sobre tal base de cálculo, jamais sobre o quantum glosado.

5. Assentou ainda:

[...] que as razões relacionadas à nulidade material estão devidamente demonstradas, sendo forçoso reconhecer que a administração tributária descumpriu o ônus de **recompor o lucro tributável dos períodos apontados, realizando a glosa dos ajustes sem tal recomposição**. Somente a partir de efetiva base de cálculo do lucro real, com o desconto das quitações de tributos e eventuais prejuízos fiscais de IRPJ e base negativa de CSLL, pode-se lançar o crédito tributário ainda remanescente.

A simples aplicação da alíquota do IRPJ e CSLL sobre a glosa dos ajustes a valor de mercado de seus ativos não encontra amparo na legislação, implicando apuração inadequada da base de cálculo dos tributos e, conseqüentemente, afetando a eficiente constituição material do crédito tributário, portanto, maculando com a pecha da nulidade material os autos de infração. (Grifo nosso)

6. Segundo o entendimento do Relator, portanto, a autoridade fiscal descumpriu o ônus de recompor o lucro tributável dos períodos anteriores, realizando a glosa dos ajustes sem tal recomposição.

7. Nesse sentido, colhe-se o seguinte trecho do recurso voluntário da recorrente: *“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”*.

8. Salienta ainda que *“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”*.

9. Vejamos, inicialmente, a legislação que trata da apuração do lucro real:

Decreto Lei nº 1.598, de 1977

Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

[...]

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência.

10. Como se vê, o comando legal previsto no §4º estabelece que os valores adicionados ou excluídos do lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real, que competirem a período-base diverso deverão ser excluídos ou adicionados, respectivamente, na determinação da apuração do lucro real do período competente. Trata-se de obediência ao regime de competência dos exercícios envolvidos.

11. Referida inexatidão quanto ao período-base de escrituração somente constituirá fundamento para lançamento de imposto nos casos de i) postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou ii) de redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

12. Quanto à postergação, faz-se necessário que a parcela do imposto de renda e da contribuição social devida no período de apuração inicial seja efetivamente paga em período posterior. Nesse sentido, se nos períodos de apuração posteriores não houver apuração de IRPJ ou CSLL devidos em razão de prejuízo fiscal ou base negativa o lançamento deve ser efetuado para cobrança do IRPJ e CSLL apurados no período inicial.

13. Nesse sentido o Parecer Normativo Cosit nº 2, de 1996:

6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer

ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

[...]

9. Por outro lado, nos casos em que, nos períodos-base subseqüentes ao de início do prazo da postergação até o de término deste, a pessoa jurídica **não houver apurado imposto e contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período-base inicial**, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores. (Grifo nosso)

14. Na espécie, não há falar-se em ajustes de períodos anteriores a ensejar a nulidade, porquanto o contribuinte além de não provar os ajustes sequer no ano-calendário 2007 - ano-calendário do fato gerador lançado - também não o fez em relação aos demais anos-calendário, conforme demonstrado a seguir.

15. Como se vê, há uma premissa insuperável. Os alegados ajustes de períodos anteriores - tidos pela recorrente como decorrentes de erro operacional - não foram comprovados. Nestes termos correto o lançamento do lucro real sem recomposição do lucro real de períodos anteriores.

16. Por outro lado, o colegiado entendeu que, no ano-calendário 2007, **no caso de haver saldo negativo de IRPJ disponível** referente o ano-calendário 2007, tal valor deve ser deduzido do valor a ser lançado, de forma a minorar o valor sujeito a multa de ofício.

Mérito. Insuficiência probatória. Demais nulidades (vinculadas ao mérito)

17. Conforme observado pelo Relator, o colegiado considerou o primeiro Relatório de Diligência Fiscal (e-fls. 5171/5181) inconclusivo. Com efeito, nos termos da Resolução nº 1201-000.673, de 13/08/2019, por maioria, converteu novamente o julgamento em diligência.

18. A seguir, os questionamentos e fundamentos do voto do Conselheiro Relator Luis Henrique Marotti Toselli, que esclarecem os pontos controversos a serem abordados na nova diligência. Vejamos (e-fls. 9.018 e seg.):

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 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.

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;

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. (Grifo nosso)

19. Como se vê, um dos pontos principais que a Recorrente deveria provar na diligência seria o alegado erro operacional.

20. Na segunda diligência, objeto de análise neste feito, após intimar a recorrente, nos termos propostos pela Resolução nº 1201-000.673, a fiscalização constatou o que segue:

i) expressamente requisitado no procedimento de fiscalização, não houve a apresentação pelo contribuinte dos controles exigidos pela Lei nº 10.637/2002, em seu Art. 35; inexistindo, portanto, prova dos alegados "erros operacionais". Em primeira diligência, o contribuinte também não apresentou os documentos requisitados, após 11 Termos de Intimação. Na segunda diligência também não foram apresentados documento comprobatórios;

ii) em todos os anos-calendário foram constatadas divergências entre os registros internos da empresa, nos quais se basearam os cálculos apresentados e os documentos oriundos de órgãos externos;

iii) ao aprofundar a análise dos elementos apresentados, concluiu-se pela existência de fundamentação jurídica para a consideração dos Registros em D+1, cujos valores se encontram devidamente demonstrados, situação que, portanto, prevalece no tocante à conciliação entre os valores do sistema interno do contribuinte e os valores do sistema Selic/BACEN;

iv) todavia, na sequência quanto à análise relativa aos títulos de terceiros/TLM, para chegar aos estoques de tais títulos verificou-se que o contribuinte aponta determinados registros do relatório do BACEN relativos a títulos negociados no mercado. Requisitada a apresentação de marcadores constantes dos arquivos oriundos do BACEN que permitissem identificar de forma inequívoca e sem recurso a outros elementos, nos referidos documentos do BACEN, o conjunto de todos os registros que se referissem a tais operações, o contribuinte esclareceu inexistir tais marcadores e que para a seleção dos registros que apontou foram utilizados relatórios internos da empresa;

v) ante a inexistência dos marcadores do sistema, requisitou-se a prova do alegado a partir da apresentação de documentos com interveniência de terceiros que comprovassem a efetividade das referidas negociações dos títulos, com respectivos valores, os quais não foram apresentados;

vi) em razão da não apresentação de documentos de formalização de negócios de alto valor como é o caso, do não atendimento ao disposto no Art. 264 do RIR/99, da inexistência de marcadores no sistema do BACEN e da não apresentação de documentação probatória referente a tais negociações com terceiros, não há como validar a coluna das planilhas "Legado +Terceiros";

vii) a recorrente não apresentou planilha com os saldos diários das contas patrimoniais, que permitiriam, em associação com o razão, ao menos a identificação contábil das operações com terceiros;

viii) a diligência encontrou fundamentação técnica para a validação das colunas com os registros D+1, todavia o contribuinte não provou o constante das colunas referentes a títulos de terceiros e TLM, o que impede sua consideração;

ix) não é possível avaliar o que não se encontra provado através de documentos hábeis. Para justificar as infrações fiscais apontadas na fiscalização, a recorrente alegou a existência de erros operacionais ao longo de 6 exercícios, cabendo-lhe o ônus da prova. Todavia, além dos problemas referentes à pasta 7.1, no tocante às pastas 7.2 e 7.6 também foram encontradas divergências em todos os anos-calendário (tais pastas referem-se a documentos apresentados);

x) segundo problema que não permite a validação dos dados apresentados pela empresa refere-se à essência dos cálculos apresentados: a recorrente apresentou um conjunto de cálculos de valores da Curva do Papel e da Marcação a Mercado dos títulos e demais instrumentos em pauta, consolidados nos DOC.2 e DOC.4 da resposta de 04/02/2020. Para cada valor, existe a referência às folhas do processo onde constam os cálculos e documentos internos do contribuinte nos quais se basearam. Tais documentos internos e cálculos são necessários, mas não são suficientes para compor um conjunto probatório consistente. A primeira necessidade é a de verificação da consistência dos saldos e datas utilizados para os cálculos em relação aos valores constantes da contabilidade. Expressamente intimado, o contribuinte não apresentou os saldos das respectivas contas patrimoniais ao longo dos anos-calendário sob análise, em que devem constar todas as aquisições, alienações e variações na curva do papel e da marcação a mercado, o que permitiria uma primeira análise de consistência dos elementos nos quais se basearam os cálculos.

xi) da forma como a empresa apresentou os elementos, não há qualquer garantia de que os títulos que foram utilizados nos cálculos sejam esses e apenas esses, tampouco a correção de datas e valores. Dessa forma, não existe a menor possibilidade de validação pela auditoria dos cálculos constantes dos DOC.2 e DOC.4, pois não foi provada sua relação sequer com a contabilidade, muito menos com a realidade;

xii) terceiro problema: o que está em questão é o reflexo nas contas de resultado dos alegados erros em marcação a mercado, ao longo de 6 anos-calendário, o que torna absolutamente imprescindível a conciliação entre os valores constantes do DOC.1 e DOC.2, considerando-se cada uma das contas envolvidas. Todas as movimentações ao longo do período de apuração, o que inclui aquisições, alienações, variações na curva do papel e variações positivas ou negativas dos ajustes a valor de mercado, devem ser registradas quando de sua ocorrência com lançamentos contábeis, o quais têm contrapartidas que englobam os valores em pauta, nos termos da legislação. Planilhas com cálculos auxiliares não substituem esse conjunto probatório, que forma um todo coerente. É esse conjunto gerado de acordo com a legislação, sem lacunas que permitiriam a manipulação dos dados, que compõe um quadro probatório consistente, com plena coerência entre seus elementos, imprescindível num contexto em que o contribuinte alega ter cometido erros ao longo de 6 períodos de apuração;

xiii) por fim, salientou a fiscalização, restar demonstrado, com fundamentos técnicos e jurídicos, que o contribuinte não provou a materialidade de suas alegações.

21. A seguir, a transcrição da conclusão do relatório de diligência (e-fls. 9958):

161. Para melhor compreensão, cabe a apresentação de breve síntese dos elementos que compõem o caso. O Termo de Verificação Fiscal Nº 01/2012.00244-9 focou adições e exclusões efetuadas pelo contribuinte na apuração do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL do ano-calendário 2007. Em sua defesa, o contribuinte alegou terem ocorrido **erros operacionais ao longo de diversos exercícios, no tocante a MTM-Marcação a Mercado de Ativos**, pelo que teria efetuado a compensação de seus efeitos diretamente no LALUR e no LACS.

162. Embora expressamente requisitado no procedimento de fiscalização, **não houve a apresentação pelo contribuinte dos controles exigidos pela Lei nº 10.637/2002, em seu Art. 35, inexistindo, portanto, prova dos alegados "erros operacionais"**. Em primeira diligência, o contribuinte também não apresentou os documentos requisitados, após 11 Termos de Intimação.

163. Tendo o **ônus da prova**, posteriormente o contribuinte apresentou diversos documentos, sendo definida na Resolução CARF 1201-000.673 0- 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária a necessidade da presente diligência para, essencialmente, auditar a consistência da documentação apresentada.

164. Por oportuno, cabe transcrever a referência legal fundamental para o presente caso, qual seja, o Art. 35 da Lei nº 10.637/2002:

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.

165. A Instrução Normativa SRF Nº 334/2003 define em maiores detalhes tais controles, destacando-se em especial o constante do Art. 4º:

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.

166. Outra referência legal fundamental para a presente diligência é o Art. 264 do RIR/99:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial ([Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º](#)).

§ 1º Ocorrendo extravio, deterioração ou destruição de livros, fichas, documentos ou papéis de interesse da escrituração, a pessoa jurídica fará publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição ([Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10](#)).

§ 2º A legalização de novos livros ou fichas só será providenciada depois de observado o disposto no parágrafo anterior ([Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 10, parágrafo único](#)).

§ 3º Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios ([Lei nº 9.430, de 1996, art. 37](#)).

167. Complementarmente, cabe transcrever jurisprudência do CARF quanto à necessidade de documentação com intervenção ou participação de terceiros (Acórdão CARF 1401.004.201), **sendo insuficientes para atendimento ao disposto no Art. 264 do RIR/99 documentos unilaterais decorrentes de sistemas internos da empresa, os quais a mesma pode manipular a seu bel prazer: [...]**

168. Em se tratando da recomposição dos controles exigidos pelo Art. 35 da Lei nº 10.637/2002 para 6 anos-calendário, o volume de documentos necessariamente será relevante, o que não é o menor problema para a DEINF. Claro está que **os milhares de planilhas e cálculos gerados unilateralmente pela empresa não compõem em si mesmos um conjunto probatório que atenda ao disposto no Art. 264 do RIR/99**. Embora profissionais menos experientes tendam a se impressionar com o volume de documentos, a DEINF tem enorme experiência em trabalhar com milhões de informações, com intensivo uso de modernos recursos de informática proporcionados pela área de sistemas de Receita Federal do Brasil.

169. **A grande dificuldade enfrentada na Diligência decorre do fato de o contribuinte não atender ao disposto na legislação**, conforme já foi demonstrado nos itens anteriores, com breve resumo na presente "Conclusão". Tivesse apresentado a documentação completa da qual já deveria dispor desde os anos-calendário em questão (2002 a 2007), e não uma frágil "colcha de retalhos", o trabalho teria sido mais rápido e eficiente. Ao longo de mais de um ano foram proporcionadas oportunidades suficientes para a empresa provar o alegado.

170. Adicionalmente aos quesitos formulados pelo CARF, cuja resposta e análise consta na sequência do Termo de Intimação nº 1, com base no Art. 264 do RIR/99 requisitou-se no quesito 7 do Termo nº 1 documentação hábil oriunda de órgãos externos visando a validação dos saldos de títulos e documentos em 31/12 de cada ano-calendário em pauta, o que não impedia a requisição posterior de documentação para outras datas.

171. Em atendimento ao quesito 7 do termo nº 1, o contribuinte apresentou as pastas 7.1 a 7.6, em sua resposta de 04/02/2020:

7.1- BACEN- Títulos Públicos

7.2- Swap

7.3- Termo

7.4- Opções

7.5- Debêntures, Fundos e Outros

7.6- Outros TVM e ID

172. **Para todos os anos-calendário foram constatadas divergências entre os registros internos da empresa, nos quais se basearam os cálculos apresentados pela mesma, e os documentos oriundos de órgãos externos**. Dada sua grande relevância, a pasta 7.1- Títulos Públicos mereceu especial atenção.

173. Já no termo nº 2 foram solicitados esclarecimentos sobre os registros em D+1. Em sua resposta, o contribuinte alterou a planilha de conciliação sem explicar o desaparecimento de divergências, além das relativas a D+1. Dado o desaparecimento dessas divergências num "passe de mágica", foi intimado a esclarecer os fatos, o que não ocorreu de imediato. Ou seja, certas divergências foram zeradas e o contribuinte num primeiro momento não sabia explicar o porquê, o que causou estranhamento, pois a fundamentação técnica deve preceder os resultados. Só em sua resposta ao Termo nº 4, o contribuinte apresentou elementos visando justificar tais alterações em suas planilhas, que praticamente eliminavam as divergências entre a documentação interna e a oriunda do BACEN.

174. As referidas divergências entre os valores constantes dos controles internos da empresa e os valores constantes dos documentos oriundos do BACEN decorreriam segundo a empresa, essencialmente, de dois fatores: o primeiro seria o registro em **D+1** e o segundo a presença nos relatórios do BACEN de **títulos de terceiros** e TLM, que deveriam ser descontados para a conciliação com os controles internos do banco, por não gerarem ajustes MTM.

175. Em análise aprofundada dos elementos apresentados, a conclusão foi pela existência de fundamentação jurídica para a consideração dos Registros em D+1, cujos

valores se encontram devidamente demonstrados, situação que, portanto, prevalece no tocante à conciliação entre os valores do sistema interno do contribuinte e os valores do sistema Selic/BACEN.

176. Foi dada sequência quanto à análise relativa aos títulos de terceiros/TLM. Conforme detalhadamente descrito nos itens anteriores, para chegar aos estoques de tais títulos o contribuinte aponta determinados registros do relatório do BACEN relativos a títulos negociados no mercado. Sendo requisitada a apresentação de marcadores constantes dos arquivos oriundos do BACEN que permitissem identificar de forma inequívoca e sem recurso a outros elementos, nos referidos documentos do BACEN, **o conjunto de todos os registros que se referissem a tais operações, o contribuinte acabou por esclarecer que inexistem tais marcadores e que para a seleção dos registros que apontou foram utilizados relatórios internos da empresa.**

177. Oras, conforme já exposto em detalhes, tais **relatórios gerados unilateralmente em sistemas internos da empresa, que a mesma pode manipular a seu bel prazer, não constituem documentação hábil nos termos do Art. 264 do RIR/99.** Tais supostos "relatórios internos" não são documentação hábil para a necessidade em questão, de identificar que os registros cabíveis são aqueles e apenas aqueles que o contribuinte indicou. Deixar apenas a critério da empresa tal seleção dos registros permite a manipulação de dados visando uma "conta de chegada", situação em que é comum que restem pequenas divergências, como há no caso.

178. **Na inexistência dos marcadores do sistema, requisitou-se a prova do alegado a partir da apresentação de documentos com interveniência de terceiros que comprovassem a efetividade das referidas negociações dos títulos, com respectivos valores. O contribuinte não apresentou tais documentos.**

179. **Não é minimamente razoável que não sejam apresentados documentos de formalização de negócios de alto valor como é o caso, sendo desobedecido o disposto no Art. 264 do RIR/99.** Inexistindo marcadores no sistema do BACEN e não sendo apresentada a documentação probatória referente a tais negociações com terceiros, não há como validar a coluna das planilhas "Legado +Terceiros". **Observe-se ainda que a empresa sequer apresentou planilha com os saldos diários das contas patrimoniais, que permitiriam, em associação com o razão, ao menos a identificação contábil das operações com terceiros.** Foram concedidas todas as oportunidades para o contribuinte provar o alegado, mas a documentação probatória não foi entregue, com desobediência do disposto no Art. 264 do RIR.

180. Pelo exposto, **a diligência encontrou fundamentação técnica para a validação das colunas com os registros D+1, todavia o contribuinte não provou o constante das colunas referentes a títulos de terceiros e TLM, o que impede sua consideração.** Tomando como base planilhas do contribuinte anexas à resposta de 31/07/2020, chega-se aos seguintes resultados (divergência percentual calculada em relação aos registros do BACEN com consideração de D+1, exceto terceiros e TLM):

	Bradesco (Legado - Própria)	Órgão Externo (Bacen Selic)	Registro D+1	Divergência	Divergência Percentual
2002	161.361	9.743.992	9.577.724	4.907	0,05
2003	2.676.248	12.798.932	9.690.675	432.009	3,38
2004	695.080	12.718.274	11.861.676	161.518	1,27
2005	3.595.431	7.746.029	3.429.365	721.233	9,31
2006	1.592.923	14.593.007	5.676.173	7.323.911	50,19
2007	1.158.141	2.135.987	320.582	657.264	30,77

181. **Não há como avaliar o que não se encontra provado através de documentos hábeis. Lembremos que para tentar justificar as infrações fiscais apontadas na fiscalização, o contribuinte alegou a existência de erros operacionais ao longo de 6 exercícios, cabendo-lhe o ônus da prova. Cabe lembrar que além dos problemas**

referentes à pasta 7.1, no tocante às pastas 7.2 e 7.6 também foram encontradas divergências em todos os anos-calendário. Como visto, o contribuinte não logrou apresentar documentação hábil que desse suporte a suas planilhas, nos termos do Art. 264 do RIR/99, cabendo concluir que não foram comprovadas suas alegações.

182. Existe um **segundo problema** que não permite a validação dos dados apresentados pela empresa e se refere à **essência dos cálculos apresentados** pela empresa. Como exposto, o contribuinte apresentou um conjunto de cálculos de valores da Curva do Papel e da Marcação a Mercado dos títulos e demais instrumentos em pauta, consolidados nos DOC.2 e DOC.4 da resposta de 04/02/2020. Para cada valor, existe a referência às folhas do processo onde constam os cálculos e documentos internos do contribuinte nos quais se basearam.

183. **Tais documentos internos e cálculos são necessários, mas não são suficientes para compor um conjunto probatório consistente**, independentemente do grande volume de dados apresentado, que tende a impressionar profissionais menos experientes. Documentos internos são manipuláveis pelo contribuinte a seu bel prazer, necessitando de outras referências para que possam ser validados. A primeira necessidade é a de verificação da consistência dos saldos e datas utilizados para os cálculos em relação aos valores constantes da contabilidade.

184. **Embora expressamente intimado, o contribuinte não apresentou os saldos das respectivas contas patrimoniais ao longo dos anos-calendário sob análise, em que devem constar todas as aquisições, alienações e variações na curva do papel e da marcação a mercado, o que permitiria uma primeira análise de consistência dos elementos nos quais se basearam os cálculos.**

185. **A não apresentação dos referidos saldos patrimoniais é algo de extrema gravidade, pois sabidamente tais saldos constam da contabilidade da empresa que nesse período já era efetuada sob a forma digital, devendo estar disponíveis. Com base no Art. 264 do RIR/99, cabe a exigência de tal informação.** Estando tal informação em tese disponível, sua não apresentação permite levantar a hipótese de inidoneidade dos elementos apresentados pelo contribuinte.

186. Após a apresentação dos saldos patrimoniais, seria requisitada a apresentação por amostragem de documentos de formalização de aquisição, alienação e demais contratos relativos aos títulos e demais instrumentos em pauta. Caso os dados acima referidos fossem todos consistentes, estaria provada a correção dos cálculos efetuados. **Da forma como a empresa apresentou os elementos, não há qualquer garantia de que os títulos que foram utilizados nos cálculos sejam esses e apenas esses, tampouco a correção de datas e valores. Dessa forma, não existe a menor possibilidade de validação pela auditoria dos cálculos constantes dos DOC.2 e DOC.4, pois não foi provada sua relação sequer com a contabilidade, muito menos com a realidade.**

187. Existe um **terceiro problema** nos elementos apresentados pela empresa. Em última análise o que está em questão é o reflexo nas contas de resultado dos alegados erros em marcação a mercado, ao longo de 6 anos-calendário, o que torna absolutamente imprescindível a conciliação entre os valores constantes do DOC.1 e DOC.2, considerando-se cada uma das contas envolvidas.

188. **Todas as movimentações ao longo do período de apuração- o que inclui aquisições, alienações, variações na curva do papel e variações positivas ou negativas dos ajustes a valor de mercado, devem ser registradas quando de sua ocorrência com lançamentos contábeis, o quais têm contrapartidas que englobam os valores em pauta, nos termos da legislação. Planilhas com cálculos auxiliares não substituem esse conjunto probatório, que forma um todo coerente. É esse conjunto gerado de acordo com a legislação, sem lacunas que permitiriam a manipulação dos dados, que compõe um quadro probatório consistente, com plena coerência entre seus elementos, imprescindível num contexto em que o contribuinte alega ter cometido erros ao longo de 6 períodos de apuração.**

189. A legislação efetivamente incorpora essa lógica cristalina e de fácil compreensão, imprescindível para a validação de um conjunto probatório do alegado. Conforme o § 32 do Art. 35 da Lei nº 10.637/2002:

§ 32 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.

A Instrução Normativa SRF Nº 334/2003 define em maiores detalhes tais controles, destacando-se em especial o constante do Art. 4º: [...]

190. O contribuinte não obedeceu ao disposto na legislação e não atendeu ao requisitado nesse sentido durante a diligência. A conciliação de contas globais obviamente não atende às exigências da legislação e do requisitado na diligência. Dessa forma, ao desobedecer ao disposto na legislação quanto aos controles necessários, o contribuinte gerou um conjunto de elementos com lacunas que permitem relevante manipulação dos dados, o que por si só impede que se avalize sua consistência.

191. O contribuinte dispõe de mais de 10 (dez) anos para apresentar um conjunto probatório consistente, nos termos da legislação aplicável, sem que isso tenha ocorrido. Houve oportunidades suficientes para que fossem apresentados os dados requisitados, todos dentro de critérios de razoabilidade e nos termos da legislação aplicável. Em se tratando de elementos que em tese o contribuinte teria condições de apresentar caso o conjunto fosse consistente, cabe considerar seriamente a hipótese de que a empresa não tenha apresentado um conjunto probatório sem as referidas lacunas justamente porque tal apresentação evidenciaria insanáveis incoerências entre os diversos elementos, com possíveis repercussões inclusive em outras esferas.

192. Se o contribuinte não atendeu aos requisitos legais, não cabe à Diligência qualquer flexibilidade a respeito, sendo obrigação legal da auditoria fiscal e das demais autoridades envolvidas, pelo princípio da legalidade estrita, exigir o disposto em lei.

193. Por todo o exposto, fica demonstrado haver não apenas um, mas três sólidos fundamentos técnicos e jurídicos para concluir que o contribuinte não provou a materialidade de suas alegações.

194. Após ciência ao contribuinte por Via Postal, com Aviso de Recebimento, e respeitado o prazo legal de 30 dias para sua manifestação, deverá haver o encaminhamento do presente processo ao CARF para prosseguimento do julgamento. (Grifo nosso).

22. Em manifestação à diligência, a recorrente argumentou que *“diferentemente do que consta no Relatório de Diligência, os erros operacionais cometidos pela Recorrente 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”*.

23. A despeito do posicionamento da recorrente, entendeu o colegiado, por maioria de votos, nos termos dos fundamentos do Relatório de Diligência, que a recorrente não se desincumbiu do ônus probatório para comprovar o alegado erro operacional, conforme previsto na legislação de regência, qual seja, art. da Lei nº 10.637/2002, art. 4º da IN 334/2003 e art. 264 do Decreto nº 3000/1999 (RIR/99).

24. Nesse sentido, a pessoa jurídica que alega equívoco (erro operacional) no cálculo dos ajustes a valor de mercado de que trata o art. 35 da Lei nº 10.637/2002 tem o ônus de demonstrar a origem do erro e os seus efeitos em relação a cada conta envolvida e apresentar ao Fisco os elementos comprobatórios 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, itens objeto de hedge dentre outros. É dizer, todas movimentações referentes às aquisições, alienações, variações na curva do papel e variações positivas ou negativas dos ajustes a valor de mercado, devem ser registradas quando de sua ocorrência com lançamentos contábeis, os quais têm contrapartidas que englobam os valores em pauta, nos termos da legislação. Planilhas com cálculos auxiliares não substituem esse conjunto probatório, que forma um todo coerente.

25. Prevalece na espécie a máxima: alegar e não provar é quase não alegar (*allegatio et non probatio quae non allegatio*).

26. Acerca das nulidades “(2) lançamento nulo por pretensa inexatidão do trabalho de fiscalização e (3) lançamento nulo por excesso de exação”, o Relator manifestou-se no seguinte sentido:

No que permite às nulidades (2) e (3), que tratam de alegada inexatidão e excesso de exação, penso **que tais matérias estão vinculadas ao mérito do lançamento**, uma vez que a parte suscita insuficiência e equívocos nos documentos que embasaram o TVF, qual seja, a Nota Explicativa do balanço publicado, sem que fossem analisadas as provas apresentadas durante a fase fiscalizatória, assim como alega que o valor dos autos de infração estariam limitados a valores outros que diferente dos apresentados pela administração tributária.

São matérias diretamente vinculadas ao mérito da autuação, que impactam na sua eventual procedência, parcial procedência ou improcedência, razão pela qual serão analisadas quando da apreciação de mérito dos lançamentos. Não estão relacionados às causas de nulidade formal ou material a que reportam os arts. 59 e 142 do CTN e não comprometem os requisitos essenciais exigidos à lavratura dos autos de infração, portanto, tratando-se de matérias exclusivamente meritórias, serão analisadas posteriormente.

27. Não há falar-se em inexatidão do trabalho da fiscalização tampouco em excesso de exação. Pois, conforme demonstrado na diligência, a matéria foi analisada em detalhe e a fiscalização, com extremo cuidado, explicitou os motivos por que não aceitou as alegações da recorrente. Ademais, a autoridade fiscal efetuou o lançamento de forma escoreita, nos termos da legislação de regência, o que afasta a pecha de excesso de exação.

28. Nestes termos, afasto as preliminares de nulidade vinculadas ao mérito e, no mérito, dou parcial provimento apenas para permitir a dedução do saldo negativo de IRPJ apurado em 2007, no caso de haver disponibilidade.

29. É como voto.

(documento assinado digitalmente)
Efigênio de Freitas Júnior - Redator Designado

