



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

Processo n° 10283.720492/2008-43
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.920 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2017
Matéria AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES
Recorrente UNICOPA DA AMAZONIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

AJUSTES DE EXERCÍCIOS ANTERIORES. Art. 186 § 1º da Lei 6.404/1976. São ajustes de exercícios (períodos) anteriores os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes. A regularização, como ajustes de exercícios anteriores, não afeta o lucro líquido do período de apuração. Não sendo de competência do período da escrituração em que ocorrer a regularização, a despesa ou a receita não deve afetar o lucro líquido desse período de apuração.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer parcialmente do recurso e, na parte conhecida, dar total provimento. Declarou-se impedido o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Abel Nunes de Oliveira Neto, Livia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva e Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa.

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado em junho de 2008 para a cobrança de IRPJ e CSLL referentes ao ano-calendário 2004, acrescidos de multa de ofício de 75%, multa isolada de 75% e juros Selic.

O auto de infração do IRPJ assim descreve a imputação (fl. 8):

001 - EXCLUSÕES/COMPENSAÇÕES NÃO AUTORIZADAS NA APURAÇÃO DO LUCRO REAL
EXCLUSÃO NÃO AUTORIZADA NA LEGISLAÇÃO

Exclusão Não Autorizada do Lucro Líquido do Exercício e da Base de Cálculo da Contribuição Social:

No curso da ação fiscal realizada, constatamos que o contribuinte excluiu do lucro líquido do exercício, para fins de apuração do lucro real (ficha 09) e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido (ficha 17), o valor de R\$ 3.591.606,88, exclusão esta não prevista ou autorizada nas legislações do IRPJ e da CSLL.

De acordo com o informado na linha 43 da ficha 06 (demonstração do resultado), o valor excluído (R\$ 3.591.606,88) refere-se a outras receitas não operacionais e foi escriturado no livro Diário n. 6, a débito da conta 3204.001.001 - Ajuste de Saldo de Exercícios Anteriores (folhas 818), e a crédito da conta 4302.001.001 - Provisão para o IR Pessoa Jurídica (fls. 830), em 30/12/04.

Assim sendo, procedemos a glosa da exclusão realizada pelo contribuinte por falta de previsão legal para reduzir as respectivas bases do IRPJ e da CSLL, no valor acima citado:

Fato Gerador	Valor Tributável ou Imposto	Multa(%)
31/12/2004	R\$ 3.591.606,88	75,00

ENQUADRAMENTO LEGAL

Art. 250, inciso I, do RIR/99.

O auto de infração da CSLL possui o mesmo conteúdo, indicando como bases legais o art. 2o e §§, da Lei n° 7.689/88; art. 1o da Lei n° 9.316/96 e art. 28 da Lei n° 9.430/96; art. 37 da Lei n° 10.637/02.

As bases de cálculo da multa isolada foram R\$ 397.605,07 para o IRPJ e R\$ 871.786,95 para a CSLL.

Intimada da autuação, a empresa apresentou manifestação de inconformidade alegando:

(i) preliminarmente, a nulidade do lançamento por se constatar erros na descrição dos fatos e violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa. O erro na

descrição dos fatos está em que, no Plano de Contas da empresa, a conta 4302.001.001 representa o "Resultado Líquido do Exercício" (e não Provisão para o IR como descreveu o auto de infração). Além disso a conta refere-se a "débito" e não "crédito".

(ii) no mérito, destaca que não há critério contábil ou legal que embase o procedimento levado a efeito pela autoridade fiscal ao desconsiderar os ajustes contábeis efetuados pela empresa. Divide então a sua impugnação em 4 itens.

No item "iii.1.1 - Ajuste de períodos de apuração anteriores", ressalta que os ajustes ora impugnados foram originários de mudança de critério contábil e/ou também de erro imputável, qual seja: o procedimento específico de oferecer à tributação valores absolutamente indevidos, pois à época dos lançamentos não havia exação capaz de contabilizar efeitos fiscais desses procedimentos específicos, consoante mencionados no quadro anexo como Doc. 4 da Impugnação -- obs: o doc. 4 da impugnação refere-se à 10a alteração contratual e à procuração; o documento provavelmente é a tabela de fls. 172.

Observa que sua conduta esteve baseada no item Perguntas e Repostas IRPJ-2006 da Receita Federal. Assim prescreve a resposta à Pergunta nº 279: *"Desde que não ocorra postergação do pagamento do imposto para período posterior ao que seria devido, ou redução indevida do lucro real em qualquer período apuração, será admitida a retificação, complementação ou simples lançamento, cujo valor, se dedutível ou tributável, afetará a determinação do lucro real no período em que justifique a regularização. Neste caso, contabilmente, será dado tratamento de ajustes exercícios (períodos) anteriores"*.

Da mesma forma, observa que na resposta à Pergunta 281, a Receita Federal esclarece como a pessoa jurídica deverá proceder, no período em que foi efetuado o ajuste, com relação à dedutibilidade ou tributação das parcelas regularizadas decorrentes da inobservância do regime de competência, quando a legislação comercial determinar que a retificação seja considerada ajustes de exercícios (períodos) anteriores, nos seguintes termos: *"A regularização como ajustes de exercícios (períodos) anteriores não provoca qualquer reflexo no resultado do período em que for efetuada sua escrituração, (...) Se, em decorrência imputação a período de apuração anterior resultar a apuração de saldo de imposto pagar, ou inexistindo diferença de saldo de impostos a pagar, seus efeitos já terão considerados na apuração do lucro real daqueles períodos e, conseqüentemente, poderão influenciar a apuração no exercício em que forem efetuados os lançamentos contábeis de regularização". (...) "Entretanto, no caso em que não ocorra postergação de pagamento de imposto para período posterior ao que seria devido, ou redução indevida do lucro em qualquer período de apuração e o contribuinte optar por efetuar a sua regularização em período posterior, contabilmente deve ser dado tratamento de ajuste de exercícios anteriores". (...) "No aspecto fiscal, caso se trate de parcela correspondente a despesa dedutível ou receita tributável, para produzir efeito determinação do lucro real ela pode ser excluída (grifou-se) ou deve ser adicionada lucro líquido do período de apuração respectivo, ou seja, a que efetivamente se refere receita ou a despesa."*

E continua: *"A tese largamente aceita na doutrina e na jurisprudência, não observada pelo Sr. Auditor-Fiscal da SRFB, está muito bem explicitada pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil em resposta à Pergunta nº 282, a saber: "Porque não sendo de competência do período da*

escrituração em que ocorra a regularização, a despesa ou a receita não deve afetar o lucro líquido do período apuração", (grifou-se)".

No item " iii.1.2 - Da reserva de subvenção do ICMS", observa que por meio da 3a Alteração ao seu contrato social, registrada na Junta Comercial do Estado do Amazonas - JUCEA/AM, em 09.10.2003, aumentou seu capital social em R\$ 649.000,00 (seiscentos e quarenta e nove mil reais), utilizando-se do saldo da conta reservas de subvenção do ICMS, posição em 31.08.2003. Em 08.06.2004, a empresa procedeu à redução desse mesmo capital social, em igual montante, o que foi veiculado pela 4a Alteração ao seu contrato social, registrado na JUCEA/AM, em 08.06.2004. Todavia, em 30.06.2004 os balancetes ainda consignavam, por engano, o valor do capital social em R\$ 1.649.000,00, quando o correto seria R\$ 1.000.000,00. Para correção da escrita contábil, de modo a fielmente espelhar o conteúdo do contrato social, a empresa registrou a transferência da conta "Capital Social" para a conta "Ajustes", o que, ressalta, não altera sua natureza jurídica, mormente por não ter esse lançamento o condão de transformar subvenção em receita. Dito de outro modo, sua escrita contábil relativa ao primeiro semestre de 2004, para que refletisse esta mudança (redução do capital) sofreu as necessárias adaptações ao excluir do resultado as subvenções do ICMS, insuscetíveis de tributação pelo IRPJ e CSLL.

No item "iii.1.3 - Das contribuições estaduais (FTI, UEA, FMPE) & reservas de subvenção do ICMS", observa que diferentemente da subvenção advinda do incentivo fiscal concedido ao ICMS, as contribuições ao FTI, UEA e FMPE, também instituídas no âmbito da legislação do Estado do Amazonas, não comportam em sua definição legal qualquer favor tributário ao contribuinte para quitação destas exações, incidentes nas operações vendas (Receitas), o que as exclui por completo da idéia de subvenção. Em tal caso, recomenda as melhores práticas contábeis que sejam as ditas contribuições lançadas no Grupo Tributos e Contribuições sobre Vendas. Entretanto, por um lapso de interpretação, este grupo de contribuições estaduais foi indevidamente lançado à débito na conta 2.4.02.004.001 - Reserva de Subvenção do ICMS, no montante de R\$ 465.910,83, segundo mostra o livro razão da conta de reservas - PL (Doc. 07), do período de 01.01.04 à 30.06.04, e o balancete do 2o trimestre (Doc. 08), página 4. A mera correção desse lançamento, com a transferência do mencionado valor para o resultado redundaria em equivalente redução do lucro e, conseqüente, diminuição da base de cálculo do IRPJ e CSLL.

No item " iii.1.4 - Lucro da Exploração: ausência de reconstituição por parte do fisco federal" defende que caberia à autoridade autuante fazer a reconstituição do cálculo do lucro da exploração e da correspondente Ficha 10 da DIPJ.

Defende, ainda, a inexigibilidade da multa isolada de 75% e a impossibilidade de aplicação conjunta desta com a multa de ofício.

Por fim, salienta a necessidade de realização de perícia técnica-contábil, já que "A questão central do mérito, no presente lançamento de ofício, repousa na constatação de que as exclusões efetuadas pela Impugnante se encontravam, ou não, autorizadas pela legislação concernente ao ano-calendário 2004, ao mesmo tempo, em se saber se a contabilidade apresentada pela Impugnante comporta um erro escusável, conquanto sanável." Designa perito, indicando os seguintes quesitos:

1) A legislação vigente à época permitia o ajuste de exercícios (períodos) anteriores, nos moldes efetuados pela Impugnante?

2) *A reserva de subvenção do ICMS, utilizada para aumentar e reduzir o capital social da Impugnante, integra o lucro do exercício em questão? Está sujeita à tributação, de alguma forma, pelo IRPJ e CSLL?*

3) *Está correto o lançamento das contribuições estaduais (FTI, FMPES, UE A - Lei 2.826/03) na conta 2.4.02.004.001 - Reserva de Subvenção de ICMS? É possível a correção destes lançamentos contábeis? Dita correção reduzirá o resultado do exercício?*

4) *Pela documentação presente nos autos, é possível determinar a opção da Impugnante pela forma de apuração do lucro real, referente ao ano-calendário 2004? Enquadrava-se a Impugnante no regime de recolhimento trimestral?*

Em 28 de novembro de 2011, a DRJ em Belém julgou parcialmente procedente a impugnação, apenas para reduzir a multa isolada para 50%, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento enquanto ato administrativo.

LUCRO DA EXPLORAÇÃO. No caso de lançamento de ofício, não é admitida a recomposição do lucro da exploração referente ao período abrangido pelo lançamento.

ÔNUS DA PROVA. O ônus da prova cabe a parte que alega.

RETROATIVIDADE BENIGNA DA LEI. REDUÇÃO DE PENALIDADE. MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DO RECOLHIMENTO DA ESTIMATIVA MENSAL. Com a edição da Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007, cujo artigo 14 deu nova redação ao artigo 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência da multa de ofício, incidente sobre a insuficiência de recolhimento do IRPJ e da CSLL, foi reduzido do patamar de 75% para 50%. Portanto, as multas aplicadas com base nas regras anteriores devem ser adaptadas às novas determinações, conforme preceitua o art. 106, inciso II, alínea "a", do Código Tributário Nacional.

DILIGÊNCIA/PERÍCIA. A realização de diligência/perícia não se presta à produção de provas que o sujeito passivo tinha o dever de trazer à colação junto com a peça impugnatória.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Embora não esclarecido na ementa, nos aspectos relativos ao mérito o inteiro teor do acórdão considera o seguinte:

(i) Quanto aos ajustes de períodos anteriores, o acórdão analisa a tabela de fl. 172 "ajustes de períodos anteriores" reproduzindo-a na Tabela 1 (fl. 284-285) e observa que o saldo da conta de "ajustes - Ativo" teria sido decorrente de ajustes, do próprio período, das contas do ativo da recorrente, cujo valor (do saldo) foi adicionado ao Lucro Operacional do período, a título de Outras Receitas Não Operacionais, para compor o Resultado do Período de Apuração (Ver lançamento na Ficha 06A Demonstração do Resultado PJ em Geral da DIPJ 2005, à fl. 37). Todavia, ressalta que não há provas nos autos que permitam inferir que os lançamentos citados na Tabela 1, são os que de fato compuseram o saldo da conta Ajustes de Períodos Anteriores. Em outras palavras não está comprovado nos autos que as receitas não operacionais, que compuseram o lucro líquido, e que depois foram excluídas do lucro real, são compostas de ajustes do ativo da Recorrente. Para tanto, deveria a recorrente ter trazido aos autos cópia dos livros diário e razão que registraram cada um desses ajustes. Assim, na ausência de comprovação da natureza das receitas não operacionais (que foram excluídas da apuração do lucro real pela recorrente), o acórdão mantém a glosa efetuada pela fiscalização vez que esta espécie de receita é tributável para fins de IRPJ e CSLL, salvo as expressas disposições legais, que, por sua vez, não puderam ser aplicadas ao caso em comento.

(ii) Sobre a reserva de subvenção do ICMS e às contribuições estaduais (FTI, UEA, FMPE), o acórdão observa que não está comprovado que a glosa efetuada pela fiscalização era composta por tais valores.

Intimada em 14 de março de 2012, a empresa apresentou recurso voluntário em 13 de abril de 2012, sustentando, em síntese:

(i) questiona em qual dispositivo legal está fundada a autuação. Ademais, questiona o fato de que, tendo o fiscal livre acesso ao livro Diário n. 6, por que não cotejou cada uma das receitas da referida conta contábil com o fito de identificar se todas, ou só algumas, não teriam autorização legal para repercutir na definição do lucro real? Questiona ainda como pode apresentar defesa se não foram ofertados os critérios de glosa para cada um dos lançamentos sob a rubrica de receita não operacional. Reitera o pedido de perícia.

(ii) passando ao mérito, reitera os argumentos da impugnação quanto ao item "ajustes de exercícios anteriores". No item "reserva de subvenção de ICMS", afirma que o julgador parece não ter compreendido a tese da Recorrente, afirmando que *"Diferentemente do que afirma o julgador, não está a dizer que as exclusões glosadas derivam unicamente de ajustes do ativo e, menos ainda, de que tenha origem apenas na reversão da integralização do capital social parcialmente composto por subvenção do ICMS. É que além das exclusões glosadas, houve a necessidade de ajustes contábeis com reflexos também na determinação do lucro real, a exemplo da subvenção de ICMS"*. Observa, ademais, que as contribuições ao FTI, UEA e FMPE foram lançadas por erro a débito da conta 2.4.02.004.001 - Reserva de Subvenção do ICMS, quando o correto seria lançá-las no grupo Tributos e Contribuições sobre venda, transferido o valor para resultado do exercício e, conseqüentemente, reduzindo a base de cálculo do IRPJ e CSLL. Por questão de coerência, a Recorrente admite o erro e pugna pela realocação do montante para resultado. Já no item relativo ao Lucro da Exploração, menciona julgados deste Tribunal administrativo admitindo a recomposição do lucro da exploração mesmo por ocasião do lançamento de ofício.

(iii) defende a inaplicabilidade da multa isolada.

Em 5 de dezembro de 2012, por meio da Resolução nº 1401-000.197, esta Turma resolveu converter o julgamento e diligência a fim de que se verificasse:

- i. Se as receitas não operacionais, que compuseram o lucro líquido, e que depois foram excluídas do lucro real, são compostas de ajustes do ativo da Recorrente.
- ii. Se a reserva de subvenção do ICMS, utilizada para aumentar e reduzir o capital social da Recorrente integra o lucro do exercício em questão.
- iii. A correção do lançamento das contribuições estaduais (FTI, FMPES, UE A Lei 2.826/03) na conta 2.4.02.004.001 – demonstra-se Reserva de Subvenção de ICMS.

Em 8 de novembro de 2014, por meio do Termo de Diligência Fiscal/Solicitação de documentos, a empresa foi notificada a apresentar:

- 1 - Comproventes dos valores alegados no recurso voluntário apresentado para fins de comprovação das exclusões do lucro real apurado em 31-12-04; e
- 2 - Cópia da declaração DIPJ do ano-calendário 2004 e demais documentos que ajudem a esclarecer a solicitação de comprovação determinada na Resolução CARF n. 1401-000.197, de 05-12-12 (Primeira Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária).

Em resposta, a empresa consignou o quanto segue:

1 – Comproventes dos valores alegados no recurso voluntário apresentado para fins de comprovação das exclusões do lucro real apurado em 31-12.04;

Os valores indicados para composição das receitas/despesas constantes do recurso voluntário não se demonstram por meio de comprovantes específicos e determinados, uma vez que os referidos valores são resultantes de ajustes contábeis ocorridos entre as contas patrimoniais no período e cujos lançamentos foram todos registrados no livro diário nº. 06, devidamente disponibilizado ao agente fiscal por ocasião do início do procedimento de fiscalização.

2 - Cópia da declaração DIPJ do ano-calendário 2004 e demais documentos que ajudem a esclarecer a solicitação de comprovação determinada na Resolução CARF nº. 1401-000.197, de 05-12-12 (Primeira Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária).

Referente à solicitação de DIPJ ano-calendário 2004, apesar de anexada a presente resposta, informamos que a mesma já se encontra juntada aos autos (fls. 32/106). Ainda, em relação a existência dos lançamentos das contribuições estaduais (FTI, FMPES, UEA – LEI nº. 2.826/03) – conta 2.4.02.004.001, junta-se cópia do conta corrente fiscal, emitido junto à Secretaria de Fazenda do Estado do Amazonas - SEFAZ/AM, que demonstram

os respectivos recolhimentos durante o primeiro semestre do ano calendário 2004 e corroborando os lançamentos efetuados no livro razão (fls. 256/257).

Outrossim, considerando a ilegibilidade do balancete de 30/06/2004, presente às fls. 260/264 dos autos, requer a juntada de cópia equivalente legível.

Em conclusão, o Termo de Encerramento de Diligência de fls. 327 observou:

- Verificamos que o valor de R\$ 3.591.606,88 (valor da glosa) foi incluído no resultado do ano-calendário 2004 como receitas não operacionais e excluído da apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL (vide fichas 06-A e 09). Em atendimento ao Termo de Diligência Fiscal lavrado, o Sujeito Passivo apresentou a carta resposta datada de 25-02-14, onde esclarece sobre as perguntas do CARF e informa que esse valor refere-se a saldos de diversos ajustes de contas patrimoniais (valores lançados a débito e crédito), e que são ajustes referentes a anos anteriores, quando a empresa era optante pela tributação com base no lucro presumido, saldos esses que necessitavam ser corrigidos com a realidade dos inventários patrimoniais;

- Dessa forma, atendendo ao item i do despacho CARF (fls. 320), constatamos que as receitas não operacionais excluídas do lucro real são compostas de ajustes do ativo;

- Em atendimento ao item ii do despacho CARF (fls. 320), constatamos que o valor da reserva de subvenção do ICMS, utilizada para aumentar e reduzir o capital social NÃO integra o lucro do exercício em questão e nem está incluída no valor de R\$ 3.591.606,88 (valor da glosa);

- Em atendimento ao item iii (fls. 320), constatamos que a correção dos lançamentos das contribuições estaduais NÃO integra o lucro do exercício em questão e nem está incluída no valor de R\$ 3.591.606,88 (valor da glosa); e

- Por fim, cientificamos o Sujeito Passivo de que, nos pontos em que discordar dos procedimentos e fatos ora relatados, poderá apresentar, no prazo de 30 (trinta) dias, por escrito, manifestação de inconformidade com suas razões e alegações, endereçadas diretamente ao Sr. Presidente da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária / Primeira Seção de Julgamento do CARF.

Intimada a se manifestar sobre o resultado da diligência, a empresa consignou:

(i) Quanto ao item i: a fiscalização deixou novamente de analisar os lançamentos escriturados no livro Diário n. 6, que se referem a ajustes de exercícios anteriores, e assim permitir a impugnação individualizada de cada lançamento glosado, o que representa cerceamento de defesa.

(ii) Quanto ao item ii: a diligência fiscal não explica em qual documento ou prova embasou sua conclusão, limitando-se a concluir contrariamente à prova documental dos autos, entendendo pela não influência da reserva de subvenção do ICMS.

(iii) Quanto ao item iii: repete o quanto alegado na impugnação, de que o valor das contribuições estaduais foi por erro registrado como reserva de subvenção de ICMS (PL) quando deveria ter sido contabilizado como impostos e contribuições sobre vendas. Observa que isso gerou uma diminuição do PL e aumento indevido da lucratividade, e conclui *"Ora, se o aumento artificial da lucratividade, decorrente do citado erro, tem repercussão direta no lucro do exercício, resulta improvável a conclusão do fisco em sentido contrário"*.

Recebi o processo em distribuição realizada em 22 de março de 2017.

Voto

Conselheira Relatora Livia De Carli Germano.

O recurso voluntário é tempestivo.

Conforme relatado, o processo foi baixado em diligência para que se verificassem pontos específicos dos tópicos de defesa da contribuinte. O resultado da diligência confirmou o quanto decidido pela DRJ com relação aos itens ii e iii, qual seja, que os valores da reserva de subvenção do ICMS e das contribuições estaduais (FTI, UEA, FMPE) não

integraram o lucro do exercício em questão e não estão incluídos no valor da glosa objeto da autuação.

Diante disso, impossível sequer conhecer dos argumentos tecidos pela contribuinte em sua impugnação e inadvertidamente reiterados em sede recursal, eis que não foram objeto de questionamento por parte do fisco e, por consequência, sequer fazem parte do contraditório em questão.

Quanto ao item i, relativo aos ajustes de exercícios anteriores, a decisão recorrida havia negado provimento a este item por entender que não havia provas nos autos que permitissem inferir que as receitas não operacionais, que compuseram o lucro líquido, e que depois foram excluídas do lucro real (valor total de R\$3.591.606,88), são compostas de ajustes do ativo da Recorrente. Por sua vez, a diligência concluiu que a exclusão glosada corresponde a ajustes de contas do ativo.

Reproduzo abaixo a Tabela 1 (fl. 284-285) elaborada pela decisão recorrida a partir dos documentos trazidos aos autos pela Recorrente (fl. 172), a qual foi confirmada na diligência posteriormente efetuada:

Tabela 1 – Lançamentos à conta nº 15050-200402.034.001 – Ajustes de Períodos Anteriores

Data	Histórico	Débito	Crédito	Saldo
	Saldo Anterior			(4.176.855,81)
01/07/2004	Regularização do saldo do fornecedor HARPEX ARTEFATOS DE MADEIRAS, transcrito a menor em 30.06.2004.	833.142,41		(3.343.713,40)
01/07/2004	Regularização do saldo do fornecedor MOVIMAC PEÇAS, transcrito a menor em 30.06.2004.	33.750,00		(3.309.963,40)
01/07/2004	Regularização do saldo da conta DEPÓSITOS JUDICIAIS, transcrito em 30.06.2004	4.770,90		(3.305.192,50)
01/07/2004	Regularização do saldo da conta SEGUROS CONTRA INCÊNDIO, transcrito em 30.06.2004.	232.264,40		(3.072.928,10)
01/07/2004	Regularização do saldo da conta ADTO DE SALÁRIOS, transcrito em 30.06.2004	53.740,80		(3.019.187,30)
01/07/2004	Saldo da c/c 20 0568.39 incluído para uma melhor contabilização, por constar no extrato em 30/06/2004 e não constar no balancete, que nos foi enviado do outro escritório		582,56	(3.019.769,86)
01/07/2004	Regularização do saldo da conta EMPRÉSTIMOS A FUNCIONÁRIOS, transcrito em 30.06.2004	5.131,26		(3.014.638,60)
01/07/2004	Regularização de saldo não provisionado na competência 30/06/2004 ret Ao Unibanco		673,68	(3.015.312,28)
01/07/2004	Regularização de saldo de exercício de 2003 registrado equivocadamente pela contabilidade anterior		619,52	(3.015.931,80)
01/07/2004	Regularização de saldo provisionado indevidamente na competência 06/04		0,70	(3.015.932,50)
01/07/2004	Regularização de saldos do cliente Philips, pela constatação que em 31/12/04 (levantamento da Unicoba), evidenciou-se que em 30/06/04 o saldo transcrito no balanço esta a menor, ou seja incorreto, sendo regularizado por esse lançamento		1.038.901,39	(4.054.833,89)
01/07/2004	Regularização de saldos da conta duplicatas descontadas - Philips, pela constatação que em 31/12/04 (levantamento da Unicoba), evidenciou-se que em 30/06/04 o saldo transcrito no balanço esta a menor, ou seja incorreto, sendo regularizado por esse lançamento	2.694.393,09		(1.360.440,80)
01/07/2004	Transferência de ajuste de saldos anterior para o grupo do Ativo.		327.551,19	(1.687.991,99)
01/07/2004	Regularização de saldo do banco BASA provisionado em 30/06/04 indevidamente, visto que este banco pertence a empresa UNIACE.	974,02		(1.687.017,97)
01/07/2004	Regularização de saldo do banco ITAU C/C 17945-5 provisionado em 30/06/04 indevidamente, visto este banco pertence a UNICOBIA IND E COMERCIO	16.626,62		(1.670.391,35)
01/07/2004	Regularização de saldo da conta BASA, transcrito de forma indevida em 30/06/04.	19.528,97		(1.650.862,38)
01/07/2004	Regularização de saldo da conta BASA, transcrito de forma indevida em 30/06/04.		4.708,36	(1.655.570,74)
01/07/2004	Débito em c/c ref. pagamento de CAMBIO ANTECIPADO - fornecedor SOJITZ (ref compra de 01 maquina automática). VIR NÃO APROPRIADO NA ESCRITA - BALANÇO TRANSCRITO EM 30.06.2004		109.049,94	(1.764.620,68)
01/07/2004	Regularização de saldo não provisionado no período de janeiro a junho de 2004		6.415,39	(1.771.036,07)
01/07/2004	Regularização de saldo não registrado em 2003 pela contabilidade anterior. Referente ao adiantamento da Unicoba Importação e Export. Para a Unicoba da Amazônia, conforme informação financeira de Liliana e Sr Alberto	492.000,00		(1.279.036,07)
01/07/2004	Regularização de importação em andamento do dia 22/06/04, ref a nota fiscal 622 Panasonic não registrada pela contabilidade Anterior.		86.320,08	(1.365.356,15)
01/07/2004	Regularização de saldo de estoques nesta data (pela constatação de saldo equivocado no balancete transcrito em 30.06.2004), quando do levantamento de inventário em		432.796,83	(1.798.152,98)

	31.12.2004,			
01/07/2004	Regularização de saldo de estoques nesta data (pela constatação de saldo equivocado no balancete transcrito em 30.06.2004), quando do levantamento de inventário em 31.12.2004,		1.340.076,38	(3.138.229,36)
01/07/2004	Regularização de saldo de estoques nesta data (pela constatação de saldo equivocado no balancete transcrito em 30.06.2004), quando do levantamento de inventário em 31.12.2004.		612.308,22	(3.750.537,58)
01/07/2004	Regularização de saldos nesta conta, após constatação que o valor transcrito no balancete em 30.06.2004 estavam equivocados,	32.681,20		(3.717.856,38)
29/07/2004	Regularização de saldos da conta importação em andamento (pela constatação) que esse cambio trata-se de importação com pagamento postecipado, e pela verificação que na escrita de 30.06.2004 não consta o inerente saldo de fornecedores estrangeiros a pagar,	1.060,50		(3.716.795,88)
29/07/2004	Regularização de saldos da conta importação em andamento (pela constatação) que esse cambio trata-se de importação com pagamento postecipado, e pela verificação que na escrita de 30.06.2004 não consta o inerente saldo de fornecedores estrangeiros a pagar,	121.720,00		(3.595.075,88)
29/07/2004	Regularização de saldos da conta importação em andamento (pela constatação) que esse cambio trata-se de importação com pagamento postecipado, e pela verificação que na escrita de 30.06.2004 não consta o inerente saldo de fornecedores estrangeiros a pagar,	3.469,00		(3.591.606,88)
30/12/2004	Transferência de saldo da conta de "ajustes - Ativo" para resultados pelo encerramento do exercício do ano 2004	3.591.606,88		(0,00)

Sobre os ajustes de exercícios anteriores, a Lei 6.404/1976 prevê que estes devem ser contabilizados em contas de patrimônio líquido e os conceitua no art. 186: "§ 1º

Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes."

A Receita Federal esclarece o tratamento tributário dos ajustes de exercícios anteriores na Seção "Perguntas e Respostas", afirmando que "*A regularização, como ajustes de exercícios (períodos) anteriores, não provoca qualquer reflexo no resultado do período em que for efetuada sua escrituração (não afeta o lucro líquido do período de apuração).*" (...) "*Porque não sendo de competência do período da escrituração em que ocorrer a regularização, a despesa ou a receita não deve afetar o lucro líquido desse período de apuração.*"

Assim, se havia algum questionamento quanto ao procedimento adotado pela ora Recorrente, este não se restringia à glosa dos valores lançados a título de ajustes de exercícios anteriores, que são neutros para fins tributários conforme reconhece a própria Receita Federal.

Do exposto, conheço parcialmente do recurso voluntário e, na parte conhecida, dou integral provimento, para cancelar o auto de infração ora combatido.

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano