



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO N° : 10945.004925/96-75

RECURSO N° : 113.122

MATÉRIA : IRPJ E OUTROS - EXS. DE 1990 A 1992

RECORRENTE : ESCOLA DINÂMICA E PRÉ-ESCOLA XODÓ DA VOVÓ S/C LTDA.

RECORRIDA : DRJ/FOZ DO IGUAÇU - PR

SESSÃO DE : 15 de abril de 1997

ACÓRDÃO N° : 107-04.028

**PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA - APERFEIÇOAMENTO DA EXIGÊNCIA INICIAL POR DRJ - NULIDADE.** A competência atribuída às Delegacias da Receita Federal de Julgamento, nos termos do artigo 2º da Lei nº 8.748/93, não contempla a função de lançamento tributário, nos termos do disposto no artigo 142 do CTN, de modo a alterar a exigência impugnada, aperfeiçoando os termos da exigência inicial, sendo, pois, nulo tal procedimento.

**IRPJ - RESERVA DE REAVALIAÇÃO - CORREÇÃO MONETÁRIA.** Deve ser declarado insubsistente o lançamento de ofício pelo qual se exige o imposto de renda sobre o valor da correção monetária da reserva de reavaliação realizada, por absoluta ausência de previsão legal.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ESCOLA DINÂMICA E PRÉ-ESCOLA XODÓ DA VOVÓ S/C LTDA.,

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, DECLARAR insubsistente o lançamento. Fez sustentação oral pelo recorrente o Dr. Carlos Augusto de Vilhena, OAB/DF - 1.669/A, nos termos do relatório e voto que e passam a integrar o presente julgado.

MARIA ILCA CASTRO LEMOS DINIZ  
PRESIDENTE

JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA  
RELATOR



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE

PROCESSO Nº : 10945.004925/96-75  
ACÓRDÃO Nº : 107-04.028

FORMALIZADO EM: 08 JUL. 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros NATANAEL MARTINS, FRANCISCO DE ASSIS VAZ GUIMARÃES, PAULO ROBERTO CORTEZ, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, RUBENS MACHADO DA SILVA (Suplente Convocado). Ausente justificadamente o Conselheiro, MAURILIO LEOPOLDO SCHMITT



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO N° : 10945.004925/96-75

ACÓRDÃO N° : 107-04.028

RECURSO N° : 113.122

RECORRENTE : ESCOLA DINÂMICA E PRÉ-ESCOLA XODÓ DA VOVÓ S/C LTDA.

**R E L A T Ó R I O**

O presente processo teve origem no desdobramento do processo nº 10945.003449/94-11, e versa sobre lançamentos de ofício referentes ao IRPJ, PIS, FINSOCIAL/Faturamento, IRRF e Contribuição Social, consubstanciados nos autos de infração de fls. 113/117, 120/122, 125/127, 131/133 e 137/140, respectivamente, todos em cópia, face à constatação das seguintes irregularidades:

1. omissão de receita operacional, caracterizada pela falta ou insuficiência de sua contabilização;
2. omissão de receita operacional, evidenciada por saldo credor de caixa;
3. custos de aquisição de bens do ativo permanente deduzidos como despesas;
4. despesa indevida de correção monetária;
5. insuficiência de receita de correção monetária, em virtude de ter o contribuinte corrigido monetariamente o ativo permanente por meio de índices menores que o oficial;
6. redução indevida do lucro tributável, face à adição a menor do valor da reserva de reavaliação (falta de correção monetária da reserva);
7. postergação do pagamento do imposto de renda, por ter o contribuinte posticipado receita do ano-base de 1990.

O enquadramento legal das infrações deu-se com fulcro nos artigos 157, 171, 172, 173, 175, 178, 179, 180, 193, 242, 243, 280, 281 e 387 do RIR/80, e, 4º, 8º, 10, 11, 12, 15, 16 e 19 da Lei nº 7.799/89.

Em suas impugnações, às fls. 162/193, a pessoa jurídica alega, em síntese, quanto à falta de contabilização de receitas, tratar-se de lançamento com base em presunção, porque a Fiscalização não considerou a possibilidade de atrasos ou desistência de pagamentos das mensalidades escolares, bem como, só levou em conta os meses em que a diferença apurada



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO Nº : 10945.004925/96-75  
ACÓRDÃO Nº : 107-04.028

foi favorável ao Fisco, enquanto que a apuração era anual. Considera também presuntivo o lançamento do saldo credor de caixa porque a Fiscalização considerou como receita omitida o valor dos cheques sacados para suprimento de caixa, que se destinaram a pagamentos diversos, sendo praticamente impossível apresentar comprovante para cada pagamento. Alega que inexiste previsão legal restringindo ou normatizando a retirada de dinheiro em bancos para fundo de caixa, etc. Quanto à reclassificação dos gastos no ativo permanente, diz que se trata de manutenção das edificações da escola e que o lançamento não foi sequer motivado, cuja documentação comprobatória demonstra a natureza dos gastos, necessários em razão da quantidade de alunos. Sobre a correção monetária da reserva de capital feita a maior e insuficiência de correção da conta Construções em Andamento reconhece o erro e comprova o recolhimento do respectivo crédito tributário. Diz, quanto à reserva de reavaliação adicionada ao lucro líquido sem a correção monetária entre a data da adição e a do encerramento do período-base, que inexiste previsão legal para tanto, que o procedimento fiscal fere o disposto no artigo 5º, II, da CF/88, que o enquadramento legal não se subsume ao fato, cuja matéria é tratada no artigo 326 e parágrafos e que o Primeiro Conselho de Contribuintes, pelo Ac 105-5.239/91, analisando questão análoga, deu provimento ao recurso. Finalmente, contesta a acusação sobre ter postergado o pagamento do IRPJ, alegando tratar-se de situação inversa, porquanto os valores lançados a título de receitas de exercícios futuros se referem a receitas do ano-base de 1991 recebidas em 1990, o que pode ser comprovado pela inexistência de mensalidades a receber no ativo, conforme se vê da DIRPJ anexa. Assevera que se trata de mero erro técnico ocorrido no histórico do registro contábil, induzindo a Fiscalização ao equívoco. Conclui seu arrazoado pleiteando o cancelamento da exigência.

Ao decidir a lide (fls. 195/207), a autoridade julgadora manteve parcialmente as exigências, excluindo o crédito tributário referente à omissão de receitas por falta de contabilização de mensalidades escolares e de parte referente à postergação de receitas, mantendo os demais conforme os fundamentos a seguir resumidos:

1. saldo credor de caixa: a impugnante não comprovou que os cheques se destinaram a pagamentos regularmente registrados na contabilidade;

2. bens de natureza permanente deduzidos como despesa: trata-se de inversão de capital da qual decorreu acréscimo de vida útil superior a um ano e de valor acima do limite estabelecido pelo artigo 193 do RIR/80;

3. adições não computadas na apuração do lucro real (reserva de reavaliação): correto o procedimento fiscal, porque, de acordo com o que assegura o artigo 326 do RIR/80, com o princípio segundo o qual a reavaliação não pode aumentar nem diminuir a



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE**

PROCESSO N° : 10945.004925/96-75  
ACÓRDÃO N° : 107-04.028

carga tributária (PN CST 27/81), e lição de Hiromi Higushi (que cita e transcreve), a reserva de reavaliação deveria ter sido corrigida para fins de apuração do lucro real;

4. postergação de receitas: trata-se de receita destacada do ano-base de 1990, conforme se verifica mediante comparação entre os valores creditados à referida conta (documentos de fls. 70/80 e 08-verso). Por outro lado, foi considerado que no exercício de 1992 ocorreu pagamento do imposto, eis que o lançamento foi efetuado como postergação de imposto. Porém, o contribuinte apurou prejuízo fiscal neste exercício, e assim sendo o lançamento está incorreto formalmente, devendo ser cancelado. Todavia, como o imposto correspondente é devido no próprio ano-base de 1990, exercício de 1991, o lançamento correspondente a este valor de receitas deverá ser agravado, destacando-se que não se aplica à espécie o tratamento de receitas omitidas.

Conclui a Autoridade, elaborando um resumo do crédito tributário remanescente, agravando parte da exigência conforme demonstrativo de fl. 206, nos termos do artigo 1º, inciso V, da Portaria SRF nº 4.980/94, e recorrendo de ofício a este Colegiado, com fundamento no artigo 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72.

Ao contribuinte foi oferecido prazo para interposição de recurso voluntário e impugnação ao agravamento da exigência inicial.

Sobreveio o recurso voluntário de fls. 216/223, pelo qual a recorrente alega, inicialmente, que o agravamento da exigência está sendo objeto de impugnação específica contra o auto de infração correspondente. Quanto às demais irregularidades, recorre apenas contra o lançamento referente à falta de correção monetária da reserva de reavaliação quando da sua adição na determinação do lucro real, sobre o que argui, preliminarmente, a nulidade da decisão, que aperfeiçoou o lançamento ao incluir como enquadramento legal o artigo 326 do RIR/80, cerceando seu direito de defesa e ferindo o princípio do duplo grau de jurisdição. Assevera que a autoridade administrativa não tem competência para proceder a lançamentos tributários, devendo, quando muito, informar ao agente fiscal para que o faça, devendo assim ser procedido, com reabertura de prazo para nova impugnação.

Quanto ao mérito, assevera que a reserva de reavaliação dever ser adicionada sem a parcela de correção monetária, por inexistir previsão legal para sua correção, e que o artigo 326 do RIR trazido à colação pela decisão recorrida é impertinente à questão o qual trata com amplitude sobre as regras de reavaliação. Discorre alentadamente sobre o procedimento quanto à reserva de reavaliação junto ao LALUR e transcreve excerto do Ac. 105-5.329, pelo qual questão análoga foi julgada em favor do contribuinte.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

**PROCESSO N° : 10945.004925/96-75  
ACÓRDÃO N° : 107-04.028**

**Por fim, discorda com a cobrança de juros de mora com base na TRD do período anterior ao mês de agosto de 1991.**

**Apresentadas as contra-razões da PFN/Foz do Iguaçu, às fls. 228/229, pelas quais seu signatário sugere a manutenção do feito.**

**É o Relatório.**

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'José Roberto', is placed here.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10945.004925/96-75  
ACÓRDÃO Nº : 107-04.028

**V O T O**

**CONSELHEIRO JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA - RELATOR**

O recurso foi interposto com observância do disposto no artigo 33 do Decreto nº 70.235/72. Impõe-se, portanto, que o mesmo seja conhecido.

Não obstante a interposição do recurso de ofício pela autoridade julgadora, insta esclarecer que o processo original, onde o mesmo se encontra, como parte da decisão singular, que recebeu o nº 10945.003449/94-11, foi desdobrado, dando origem a este processo, para o qual foi carreado o crédito tributário mantido e onde encontra-se acostado o recurso voluntário encaminhado a este Colegiado mediante o despacho de fl. 230, o que sugere julgamentos distintos.

Cuida-se, portanto, de apreciar o recurso voluntário.

Vimos de ver do relatório que a autoridade julgadora, conquanto que provendo em parte a impugnação, ao mesmo tempo agravou a exigência inicial no que tange à postergação do pagamento do imposto. Por outro lado, aperfeiçoou o lançamento de ofício ao enquadrar a infração referente à falta de correção monetária da reserva de reavaliação no artigo 326 do RIR/80, chegando a transcrevê-lo *ipsis verbis*, com o escopo de corrigir o raciocínio da impugnante e sustentar a exigência fiscal, que já se revelara, por isso mesmo, insubstancial por falta de subsunção dos fatos à norma que os fulcraram. Insta observar, neste particular, que dita autoridade não se pronunciou acerca das razões impugnativas em que a pessoa jurídica discorre sobre a impertinência dos artigos do RIR/80 que fulcraram tal exigência.

Nestas circunstâncias, resta mais que caracterizada a nulidade do procedimento introduzido com a decisão recorrida. A uma porque, conforme vem decidindo esta Colenda Câmara à unanimidade, as Delegacias da Receita Federal de Julgamento não têm competência para celebrar lançamentos e portanto não podem agravá-lo ou aperfeiçoá-lo. Estando errado, não pode ser corrigido por ela; sequer pode propor o agravamento da exigência. Estas providências são privativas da Autoridade lançadora. A duas porque, ao aperfeiçoar o lançamento, lançou, e, ainda que tal procedimento lhe fosse permitido, deveria ter reaberto prazo ao contribuinte para se pronunciar em relação ao novo dispositivo legal que passou a fulcrar a exigência, cuja omissão acarreta, sem sombra de dúvida, cerceamento de direito de defesa.

Convém melhor discorrer sobre tais hipóteses de nulidade.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10945.004925/96-75  
ACÓRDÃO Nº : 107-04.028

Para o saudoso Mestre Administrativista HELY LOPES MEIRELLES, a competência para a prática do ato administrativo é condição primeira necessária à sua validade, sendo defeso a qualquer ato, seja discricionário, seja vinculado, ser realizado validamente sem que o agente detenha o poder legal para praticá-lo.

Sobre esta competência do agente, assim se pronunciou o Mestre:

**“ Entende-se por competência administrativa o poder atribuído ao agente da Administração para o desempenho específico de suas funções. A competência resulta da lei e por ela é definida. Todo ato emanado de agente incompetente, ou realizado além do limite de que dispõe a autoridade incumbida de sua prática, é inválido, por lhe faltar um elemento básico de sua perfeição, qual seja o poder jurídico para manifestar a vontade da Administração. Daí a oportuna advertência de Caio Tácito, de que ‘ não é competente quem quer, mas quem pode, segundo a norma de direito.’”** (Direito Administrativo Tributário, 15<sup>a</sup> ed. R.T., p. 128)

No que concerne ao Processo Administrativo Fiscal, regulado pelo Decreto nº 70.235/72, essa invalidade do ato administrativo em razão da incompetência do agente encontra-se estampada no artigo 59, inciso II, “verbis”:

**“ Art. 59. São nulos:**

**I - omissis;**

**II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.”**

Tem, pois, por fundamento, esta espécie de nulidade, a incompetência da autoridade que praticou o ato, fundada na ilegitimidade para a sua realização, face à inobservância dos limites impostos pela via legal.

Nesta condições, configurada a hipótese sobredita, deve a Administração reconhecer que foi praticado um ato contrário ao direito vigente, e, por conseguinte, anulá-lo a fim de restabelecer a legalidade administrativa.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10945.004925/96-75  
ACÓRDÃO Nº : 107-04.028

É esta a hipótese dos autos, eis que atine a um ato decisório cometido sob a autoridade de uma Delegacia da Receita Federal de Julgamento, que não só julgou como também agravou e aperfeiçoou o lançamento impugnado.

O núcleo da nulidade ora em comento situa-se na ilegitimidade da autoridade julgadora para introduzir alterações no lançamento de ofício. Com efeito, a Lei nº 8.748/93 dispôs em seu artigo 2º, “verbis”:

**“São criadas dezoito Delegacias da Receita Federal especializadas nas atividades concernentes ao julgamento de processos relativos a tributos e contribuições federais administrados pela Secretaria da Receita Federal, sendo de competência dos respectivos Delegados o julgamento, em primeira instância, daqueles processos.”**

O texto da lei transscrito é muito claro e não deixa qualquer dúvida de que tais órgãos foram criados para exercer, exclusivamente, a atividade de julgamento de processos. São delegacias especializadas neste mister, cuja competência não compreende a atividade de lançamento, como soi ocorrer com as antigas Delegacias da Receita Federal, com as quais permaneceu dita atribuição. E assim não fosse, seria despiciendo a sua criação, separando uma atribuição de outra e especializando as funções. Impende observar, por oportuno, que a regra do parágrafo 1º do artigo 3º da precitada Lei, segundo a qual deverá ser procedida a lavratura de auto de infração ou emitida notificação complementar, nos casos de que resultar alteração do lançamento original, tem por destinatário a autoridade lançadora (DRF), nunca a julgadora (DRJ), vez que esta, conforme comentado linhas atrás, é especializada em julgamento, que é a competência que lhe foi atribuída por lei. E sem que a lei, em sentido amplo, lhe faculte o deslocamento de função, sobre poder a autoridade julgadora exercer atividade de lançadora, não é possível a modificação da competência, discricionariamente, por se tratar de elemento vinculado de qualquer ato administrativo, insusceptível de ser alterada ao arrepio da lei.

Nesta ordem de juízos, demonstrado à saciedade a caracterização da hipótese normada no artigo 59 do PAF, seja porque agravada a exigência inicial indevidamente, seja porque aperfeiçoada sem possibilidade de defesa frente à mesma instância, cujos procedimentos constituem lançamento tributário, e considerando-se que, conforme alega a recorrente, o agravamento foi por ela contestado em outro processo, a declaração de nulidade do aperfeiçoamento do lançamento referente à falta de correção monetária da reserva de reavaliação é medida que se impõe.

E é apenas quanto a este item do lançamento que a recorrente se insurge frente a este Colegiado.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº : 10945.004925/96-75  
ACÓRDÃO Nº : 107-04.028

Sobre isto, em recente voto proferido pelo Ilustre Conselheiro Natanael Martins, desta Câmara, a questão foi decidida, à unanimidade, em favor do contribuinte, cujo acórdão, que recebeu o nº 107-03.966, prolatado em Sessão de 19 de março de 1997, ficou assim ementado:

**“ IRPJ - RESERVA DE REAVALIAÇÃO - ADIÇÃO AO LUCRO REAL - CORREÇÃO MONETÁRIA - IMPROCEDÊNCIA. O valor a ser oferecido à tributação em razão da realização de reserva de reavaliação é o valor contábil efetivamente realizado, não corrigível monetariamente, em face da falta de previsão legal.”**

O excerto a seguir transcrito, da lavra do mesmo Relator, revela o quanto lançamentos desse jaez são de todo insubstinentes, ao concluir que:

*“ Não se pode olvidar, evidentemente, que a situação que perdurou até o advento do precitado artigo 38 da Lei 8981/95 (que logo depois foi revogado), em termos de CMB, acarretava distorções na medida em que o lucro contábil e o lucro real, em regra, são idênticos. Não é cabível, todavia, a pretexto de eliminar distorções, atropelar o princípio da estrita legalidade, criando regras inexistentes, majorando a carga tributária via indevido aumento de sua base de cálculo. A circunstância de, no caso concreto, a situação ser favorável ao contribuinte já que o descompasso de correção monetária lhe favoreceu, não é razão bastante para, à margem da lei, corrigir a distorção então existente, sobretudo se se ter em mente ser o princípio da legalidade garantia do contribuinte contra o Estado, de sorte a impedi-lo, senão pela via da Lei, de cobrar tributos indevidos, ainda que a pretexto de correção de distorções criadas em face da inflação. Aliás, não se tem notícia neste Conselho de nenhum recurso de ofício de Delegacias que tenham beneficiado contribuintes, atribuindo-lhes correção monetária em exclusões feitas na determinação do lucro real (vg., dividendos recebidos) que, pela mesma razão, também deveriam ser corrigidas monetariamente.*

*Nesta linha de raciocínio, a decisão proferida pela 5ª Câmara deste Conselho, Acórdão nº 105-5.329, Relatora Marian Seif, em situação idêntica à presente, bem se ajustou à lei vigente na ocasião, da qual se destaca, por oportuno, a seguinte passagem:*



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº : 10945.004925/96-75  
ACÓRDÃO Nº : 107-04.028

‘... as adições, baixas e exclusões, ocorridas no **Curso do Próprio Período-Base**, não têm correção monetária. Assim se dá, como alega a recorrente, por exemplo, com as multas indevidáveis, excessos de retiradas, etc., que embora ocorram ao longo do período-base são registradas na parte (A) do Lalur e oferecidos à tributação ao final do período-base, sem correção monetária alguma.

Para resolver esta distorção, a lei poderia, como já o fez para outros casos (v.g. baixa de ativos, baixa de adições no patrimônio líquido), determinar que as **ADIÇÕES, EXCLUSÕES** ou **COMPENSAÇÕES** ocorridas no **CURSO** do período-base, fossem corrigidas monetariamente desde logo’.”.

Para que não paire qualquer dúvida acerca da insubsistência do lançamento, nesta parte, impende aduzir ainda que, ao aperfeiçoá-lo indevidamente a autoridade julgadora enquadrou a suposta irregularidade no artigo 326 do RIR/80, eis que o mesmo não constou do auto de infração. Ocorre que este artigo não prevê a correção monetária da reserva de reavaliação tal como também pretendeu a Fiscalização para tributá-la, dispondo o parágrafo 3º que o valor da reserva será computado na determinação do lucro real, em cada período-base, no montante do aumento do valor dos bens reavaliados que tenha sido realizado no período, inclusive, mediante alienação por qualquer forma (letra b, nº 1). Não há, como se vê, qualquer prescrição legal no sentido de ser oferecida à tributação a correção monetária da reserva de reavaliação realizada.

De fato, a hipótese não condiz com o enquadramento legal em nenhum dos artigos do RIR/80 a que aludem o auto de infração e a decisão. Em outras palavras, o fato não se subsume às normas invocadas para suportar o lançamento. Logo, é flagrante a ofensa ao princípio da legalidade e por conseguinte impõe-se a declaração de insubsistência do feito, nesta parte.

Face ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso para declarar nula a decisão recorrida na parte em que aperfeiçoou o lançamento de ofício, e insubsistente a exigência do crédito tributário referente à correção monetária da reserva de reavaliação de que trata o item 6 do auto de infração.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 1997

JONAS FRANCISCO DE OLIVEIRA