



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

Processo n° 11065.004895/2008-89
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1202-00.660 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de janeiro de 2012
Matéria Lucro presumido. Cessão de crédito.
Recorrente FIBRA S/A INDUSTRIA E COMERCIO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2005, 2006

NULIDADE.

Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2005, 2006

CRÉDITO PRÊMIO DE IPI. CESSÃO. LUCRO PRESUMIDO. REGIME DE CAIXA. RESULTADO TRIBUTÁVEL.

O crédito prêmio de IPI é um direito do contribuinte, integrante do seu ativo. A cessão desse crédito a terceiros constitui alienação e gera receita. Tratando-se de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, o valor do resultado positivo decorrente desta receita deve ser acrescido à base de cálculo do imposto de renda.

Caso a pessoa jurídica optante pelo lucro presumido adote o regime de caixa, o reconhecimento do direito pode se confundir com o momento da cessão do crédito, quando deve ocorrer a tributação de eventual resultado positivo entre o valor da cessão e o custo do direito.

O lançamento efetuado com base de cálculo diversa daquela prevista na legislação caracteriza vício material insanável, por ofensa ao art. 142 do CTN.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Exercício: 2005, 2006

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Ao lançamento da CSLL aplica-se o decidido quanto ao IRPJ, em razão da relação intrínseca de causa e efeito, observado o disposto no art. 29, inciso II da Lei nº 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão de Primeira Instância, vencido o conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Nelson Lósso Filho - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Nereida de Miranda Finamore Horta, Geraldo Valentim Neto, Orlando José Gonçalves Bueno, Viviane Vidal Wagner e Eduardo Martins Neiva Monteiro.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face de decisão de primeira instância que considerou procedentes os autos de infração referentes ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), dos anos-calendário 2004 e 2005, no montante de R\$ 20.431.123,66.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls.199-206), o procedimento fiscal objetivou a verificação do tratamento fiscal dado às receitas auferidas e contabilizadas a título de receitas de exportação, no período compreendido entre outubro de 2004 e dezembro de 2005, quando o contribuinte optou pela tributação com base no Lucro Presumido.

Durante procedimento fiscal, a fiscalização verificou, inicialmente, que os registros contábeis efetuados pelo contribuinte nos Livros Diário e Razão do ano-calendário 2005, referentes à conta Receitas de exportação (conta 411110001), não eram corroborados por registros de exportações nos sistemas informatizados da Receita Federal do Brasil (Siscomex) no mesmo período.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 1 (fls.34-36), sobre a natureza da receita registrada, o contribuinte esclareceu que possuía ação judicial transitada em julgado em 2002 (ação ordinária nº 89.0013623-2) que lhe concedeu o direito de se creditar do crédito prêmio do IPI relativamente às exportações realizadas no período de 1983 a 1995, quando era beneficiária do Programa de Exportação — PAEX. Após decorrido o biênio sujeito à anulatória, transacionou o crédito com terceiro e considerou cabível a contabilização da receita da venda do crédito como 'receita de exportação', por se tratar de crédito-prêmio decorrente de exportações.

Em resposta ao Termo de Intimação Fiscal nº 2 (fls. 41-42), juntou cópia das decisões proferidas no processo judicial relativo ao crédito prêmio do IPI, bem como cópia das escrituras públicas de cessão de crédito relativas à transação do direito creditório (crédito prêmio) realizada, em valores parciais, com duas pessoas jurídicas distintas: América Latina Logística do Brasil S/A e América Latina Logística Intermodal S/A.

A partir dessas informações, a fiscalização apurou o valor do deságio da cessão de crédito-prêmio de IPI, conforme abaixo (TIF nº 3, fl.30):

	a) Crédito Cedido	b) Preço do Crédito	c) Deságio (a-b)
Cessionária ALL DO BRASIL	53.867.397,05	36.629.829,99	17.237.567,06
Cessionária ALL INTERMODAL	10.027.524,77	6.818.716,84	3.208.807,93
Total	63.894.921,82	43.448.546,83	20.446.374,99

Tendo em vista que as escrituras públicas de cessão de créditos apresentadas foram firmadas em 11/05/2004 e que, de acordo com a escrituração contábil, as receitas auferidas foram contabilizadas a partir de outubro de 2004, à medida do seu efetivo recebimento, e dessa forma declaradas em DIPJ, verificou a fiscalização que o contribuinte tributo as receitas pelo regime de caixa, aplicando o coeficiente de 8% sobre estas para fins de apuração da base de cálculo do imposto sobre o lucro presumido.

Considerando a definição legal de receita bruta (art. 224 do RIR/99 – art. 31 da Lei nº 8.981/95), e o objeto social do contribuinte como sendo “a indústria e o comércio de calçados, a indústria de componentes para calçados, a importação de matérias-primas e a exportação de seus produtos, a exploração da agropecuária, a exploração de aluguéis de bens moveis, de imóveis próprios e de terceiros e a gestão de participações societárias”, a fiscalização concluiu que as “demais receitas”, não compreendidas no conceito de receita bruta, como define o art. 521 do RIR/99, devem integrar, pelo seu valor total, a base de cálculo do IRPJ, sem o efeito redutor dos coeficientes de presunção, o que se aplica aos resultados oriundos das cessões de direitos creditórios.

A autuação foi formalizada sobre o resultado positivo resultante da diferença entre o preço cobrado pela cessão dos créditos e as despesas e custos relacionados a estes, tendo sido recalculadas as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL no lucro presumido e deduzidos os valores recolhidos sob a aplicação indevida dos coeficientes de presunção.

Na impugnação, o contribuinte alegou que procedeu corretamente, inclusive pautado em atos normativos da RFB. Esclareceu, inicialmente, que (i) dentro do seu objetivo social, efetuou exportações entre 1983 a 1995, mas não pôde usufruir dos "Estímulos Fiscais à Exportação de Manufaturados", concedidos na forma do Decreto-Lei no 491, de 5 de março de 1969, em seus artigos 1º e 2º; e que (ii) em 20/09/2002, deu-se o trânsito em julgado da ação declaratória e condenatória nº 89.00.13623-2, ajuizada perante a 6ª Vara Federal de Porto Alegre.

Apontou a ausência de liquidez e certeza como causa de nulidade do lançamento tributário, diante do art.142 do CTN, em razão de ofensa ao conceito constitucional de renda em que se funda a rigidez do Sistema Tributário, aos arts. 113, § 1º, e 114 do Código Tributário Nacional, ao princípio da tipicidade tributária, às normas editadas pela Receita Federal e ao art. 100, incisos I e III, do CTN, por contrariar o disposto no Parecer Normativo CST nº 45, de 2 de setembro de 1976, na Instrução Normativa SRF nº 51, de 3 de novembro de 1978 e no item 209 do Manual Perguntas e Respostas, editado em 1989, pela Secretaria da Receita Federal, e, em relação à multa de ofício, alegou ofensa ao parágrafo único do art. 100 do CTN e ao art. 44 da Lei nº 9.430/96.

A DRJ/Porto Alegre afastou a alegação de nulidade e considerou o lançamento procedente, pelos fundamentos abaixo transcritos:

Aconteceram dois fatos jurídicos distintos, ambos gerando receitas para a autuada:

a) o primeiro em 2002: a obtenção via sentença judicial do direito de creditamento do crédito-prêmio do IPI; e

b) o segundo em 2004 e 2005: o recebimento de valores decorrentes da cessão onerosa, a terceiros, desses créditos.

Analisando-se a autuação e a impugnação, percebe-se que:

a) o fato jurídico a que se refere o auto de infração é o segundo fato jurídico, isto é, a operação de alienação dos direitos de crédito; e

b) a impugnação, em sua totalidade, refere-se ao primeiro fato jurídico – o direito ao creditamento do crédito de IPI.

Portanto, os argumentos da autuada são impertinentes à matéria de que trata o auto de infração, e, via de consequência, a impugnação é improcedente.

A decisão recorrida recebeu a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005

LUCRO PRESUMIDO. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS NA ALIENAÇÃO DE DIREITOS DE CRÉDITO. INCLUSÃO.

Quando não se caracterizarem como receitas decorrentes de atividade prevista no objeto social da empresa as receitas na alienação de direitos de crédito devem ser tratadas de acordo com o artigo 521, do RIR/99 e artigo 29, da Lei nº 94.30/96. As receitas na alienação de direitos de crédito não guardam nenhuma relação com as receitas típicas da atividade da empresa, devendo ser tratadas de acordo com o artigo 521, do RIR/99 e artigo 29, da Lei 9.430/96.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004, 2005

NULIDADE. IMPROCEDÊNCIA.

Não procedem as argüições de nulidade quando não se vislumbra nos autos qualquer das hipóteses previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em 25/03/2009 (fls. 445-461), contra a decisão da qual fora cientificado em 04/03/2009 (fls.444 e ss), repetindo os argumentos da impugnação e acrescentando outros.

Aponta que o acórdão recorrido é manifestamente ilegal por ter se recusado a cumprir as normas editadas pela própria Receita Federal do Brasil e viola o art. 100, incisos I e III do CTN, pela falta de apreciação das normas complementares referidas.

Alega que a decisão negou aplicação aos arts. 3º e 5º do PN CST nº 45/76; arts. 1º e 5º da IN-SRF nº 51/78; Perguntas e Respostas/1989/Plantão Fiscal: 209; arts. 224, 516, § 5º, 518 do RIR/99; arts. 1º e 25, e inciso I, 44, inciso I, [na redação da Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007], da Lei nº 9.430/96; art. 31 da Lei nº 8.981/95; art. 15 da Lei nº 9.249/95; arts. 43, 100, incisos I e III, Parágrafo único, 113, §1º, e 114 do CTN, além de infringir o art. 153, inciso III, da Constituição Federal.

Em seguida, aduz que a decisão recorrida é *citra petita*, logo, nula, na medida em que deixou de examinar fatos relevantes colocados em discussão, omitindo-se quanto à apreciação dos arts. 3º e 5º do PN CST nº 45/76; arts. 1º e 5º da IN-SRF nº 51/78; PR/1989/Plantão Fiscal: 209, que, caso fossem aplicados, certamente dariam outro rumo ao julgamento.

Reconhece que houve dois fatos jurídicos distintos, porém, o segundo fato: cessão do direito [fls. 66-79], somente se concretizou, e só existiu no plano lógico e jurídico,

porque ele decorreu, necessariamente, do primeiro fato: declaração judicial do direito ao crédito-prêmio do IPI [fls. 44-65]; isto é, a cessão do direito só ocorreu em razão do reconhecimento contábil e fiscal desse direito transitado em julgado, que, obrigatoriamente, deve ser registrado como receita de exportação [fls. 127-195].

Sobre o tema, pondera (i) que a cessão de direito implica na alienação de ativo e depende da contabilização do crédito prêmio do IPI; (ii) que o reconhecimento do crédito-prêmio do IPI na sua contabilidade teve origem na existência de relação jurídica instalada entre a Recorrente e a União, por força de sentença que declarou direito havido no passado e que restaurou uma situação patrimonial pretérita que havia sido violada, e (iii) que apenas após o transcorrido o prazo de eventual ação rescisória, o supracitado direito integrou definitivamente no patrimônio da Recorrente, quando passou a ser legítima credora da União relativamente ao crédito-prêmio do IPI.

Sobre a natureza jurídica do incentivo fiscal oriundo de receita de exportação, aduz que as exportações realizadas nos anos de 1983 a 1995 foram contabilizadas e declaradas como receita de exportação, conforme DIPJ entregues à época na SRF [fls. 314-437]. Por conseguinte, o crédito-prêmio do IPI deve ser tratado como receita de exportação, porque essa é a sua natureza jurídica.

Sobre a contabilização simultânea do crédito-prêmio de IPI e da cessão de direito, sustenta que, (i) com o trânsito em julgado reconhecendo o direito ao crédito-prêmio do IPI, deu-se a disponibilidade jurídica da renda, consoante o disposto no art. 43 do CTN, quando as diferenças de crédito-prêmio do IPI foram contabilizadas na conta do ativo - Crédito-prêmio do IPI, e em contrapartida, na conta Receita de exportação, que (ii) tanto o direito ao crédito-prêmio do IPI quanto a cessão desse direito aconteceram justamente no ano de 2004 e que (iii) no momento da efetiva entrada do dinheiro esse ingresso foi contabilizado no ativo circulante em conta bancária e em contrapartida daquele ativo (crédito-prêmio do IPI), previamente registrado na contabilidade, a fim de ser baixado em razão de sua alienação/transferência.

Afirma que apurou PIS, Cofins e Refis sobre o total da receita auferida de crédito-prêmio IPI, mas sem aplicar o efeito redutor do coeficiente de presunção [fls. 270 -281; 294 -305; 311-313], enquanto o auto de infração considerou o crédito-prêmio do IPI como “demais receitas”, e aplicou a alíquota do IRPJ mais adicional e da CSLL sobre o total do crédito. Segundo a recorrente, esse entendimento está totalmente equivocado, pois se trata de típica receita de exportação, inserida no conceito de receita bruta, para fins de tributação pelo lucro presumido, porque integra sua atividade empresarial. Acusa o auto de infração de estar tributando seu patrimônio (capital), porque tributou os valores lançados no extrato, ou seja, os depósitos bancários [fl. 204 - Tabela 02], o que não é possível juridicamente.

Sustenta que o órgão fazendário, ao aplicar a lei do Imposto sobre a Renda ao caso concreto, não pode ampliar a sua incidência a fatos que não representem aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica sobre acréscimo patrimonial, em observância ao conceito constitucional de renda em que se funda a rigidez do sistema tributário. Não obstante, o lançamento de ofício criou hipótese de incidência não prevista pela Constituição Federal, por violar os arts. 113, §1º e 114 do CTN, assim como ofendeu a coisa julgada, que julgou procedente a ação [fl. 46], *“para reconhecer as autoras o direito de receber o incentivo fiscal crédito-prêmio IPI na forma prevista nos artigos 1º e 2º Decreto-lei 491/69 e artigo 1º do Decreto 64.833/69, alterado pelo Decreto 78.986/76.”*

Alega violação ao princípio da tipicidade tributária e ao parágrafo único do art. 100 do CTN e ao art. 44 da Lei nº 9.430/96, tornando ilegal a exigência da multa de ofício de 75%, juros de mora e atualização monetária, porque teriam sido pagos todos os tributos incidentes sobre o crédito-prêmio do IPI [fls. 270-313], bem como declarou as respectivas exações: IRPJ, CSLL, PIS, Cofins, Refis, de acordo com as normas complementares expedidas pela Receita Federal.

Por fim, sustenta que o auto de infração em discussão é ato administrativo inexistente, por lhe faltar a validade jurídica em conformidade com o ordenamento jurídico.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresenta contrarrazões em que, após um resumo dos fatos, sustenta a validade do lançamento, em síntese, pelos seguintes fundamentos.

Quanto à alegação de que a DRJ teria deixado de examinar a incidência das seguintes normas expedidas pela Receita Federal, tornando o acórdão recorrido *citra petita*, o que ensejaria sua nulidade, sustenta que:

(i) o auto de infração **não** tributou os fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2002 (contra os quais a Recorrente desde o início expôs seus argumentos);

(ii) em relação aos arts. 1º e 5º da IN-SRF nº 51/78 e ao PR/1989/Plantão Fiscal, as referidas normas infralegais apenas especificam o procedimento contábil das contribuintes no que tange ao registro do crédito-prêmio do IPI, mas **não** afastam a tributação em face da alienação desses créditos, tendo em vista a obtenção de receita no caso concreto, o que seria reservada a lei específica (CF, art. 150, §6º e CTN, art. 97, I e VI).

Sustenta, ainda, que:

(i) o lançamento de ofício corretamente agregou a multa de ofício (75%), os juros moratórios e a correção monetária, considerando que não foi efetuado o pagamento dos tributos (IRPJ e CSLL) devidos em face da alienação dos créditos, nos termos do art. 142, parágrafo único e art. 161, §1º, ambos do CTN;

(ii) o auto de infração não tributou o patrimônio (capital) da Recorrente, nem inovou a hipótese de incidência do Imposto de Renda, já que recaiu sobre a **renda** decorrente das **receitas** oriundas das cessões onerosas de direitos creditórios (crédito-prêmio do IPI), que integra o lucro líquido do período fiscalizado. O fato gerador decorreu do resultado positivo oriundo da "*diferença entre o preço cobrado pela cessão dos créditos e as despesas e custos relacionados a estes*" (fls. 203), nos termos da tabela de fls. 204 dos autos, tendo sido deduzido do resultado apurado os valores já recolhidos/declarados pela contribuinte em DCTF;

(iii) a alegação de que autoridade fazendária teria violado os arts. 113, § 1º e 114 do CTN, pois o IRPJ e a CSLL teriam incidido "*sobre valores que correspondam a crédito-prêmio do IPI, decorrente de receita de exportações, reconhecida e contabilizada por força de decisão judicial, transitada em julgado...*" (*sic*; fls. 457), demonstra que a contribuinte entendeu o objeto do lançamento, não obstante ter deixado de impugnar o fato gerador consistente na alienação de direitos de crédito-prêmio do IPI e que a decisão judicial de fls. 46 do processo reconheceu o direito ao crédito, mas não impediu que outros fatos geradores posteriores ocorressem, como, de fato, ocorreram, pela cessão onerosa do direito aos referidos créditos;

(iv) não foi violado o princípio da tipicidade tributária, pois os valores tributados se referem a fato gerador superveniente, não previsto pelo dispositivo da decisão judicial trazida pela recorrente, justamente porque decorrente de acontecimentos em anos posteriores (2004 e 2005);

(v) o auto de infração não é inexistente por carência das condições legais, já que o plano da inexistência do ato administrativo não se confunde com o plano da validade (onde se poderia, em tese, incorrer em ilegalidade) e a alegação da recorrente de que o ato estaria eivado de "*evidente ilegalidade*" (fls. 460), é contraditório ao atribuir, ao mesmo ato, a mácula da inexistência. Como o auto de infração observou todos os requisitos previstos no art. 10 do Decreto 70235/72, além de existir, trata-se de ato absolutamente válido e, portanto, legal.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Presentes os pressupostos recursais, inclusive o temporal, o recurso deve ser conhecido.

Preliminarmente, a alegação de nulidade do lançamento por ausência de liquidez e certeza como causa de nulidade do lançamento tributário, diante do art.142 do CTN, não merece prosperar.

De acordo com o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, que rege o processo fiscal, são nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidas por autoridade incompetente;

III - ou com preterição do direito de defesa.

Formalmente, o auto de infração contém todos os requisitos legais no que tange às fundamentações legal e fática, além do cálculo do montante do tributo devido. No Relatório da Ação Fiscal, às fls. 199-206, a autoridade demonstrou os fatos que a levaram a concluir pela tributação integral dos resultados positivos decorrentes das receitas auferidos pela recorrente com a cessão dos créditos, detalhando a apuração das novas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL e excluindo os valores já declarados. Assim, não há evidência de causa de nulidade da autuação.

Os demais argumentos utilizados como fundamentos de nulidade não podem ser tratados em preliminar por se confundirem com o mérito, a ser analisado oportunamente.

A recorrente ainda aponta a nulidade da decisão recorrida, a qual teria se recusado a cumprir as normas editadas pela própria Receita Federal do Brasil, sendo “*citra petita*” por não ter apreciado as diversas normas complementares citadas e, com isso, violando o art. 100, incisos I e III do CTN. Nesse passo, também não assiste razão à recorrente, pois o julgador administrativo não está obrigado a se manifestar expressamente a respeito de todas as teses jurídicas trazidas pela parte para a solução de um determinado caso concreto. Em sua fundamentação, o voto condutor do acórdão explicita claramente qual o raciocínio que gerou a conclusão de que o fato gerador objeto da autuação não se enquadrava nos dispositivos mencionados pela defesa – a existência de dois fatos jurídicos distintos.

A decisão concluiu que, enquanto o auto de infração se referia a um determinado fato jurídico (a alienação do direito), a defesa do contribuinte se referia ao fato jurídico precedente (o reconhecimento do direito). Embora de forma sucinta, ficou registrada a posição da turma sobre o correto tratamento tributário a ser dado no momento da alienação, tendo sido considerado correto o procedimento da autoridade fiscal, o que não prejudicou a defesa, como se vê do recurso voluntário apresentado.

Ademais, em se vislumbrando, neste momento, a plausibilidade da tese da recorrente, cabe observar o disposto no art. 59, §3º, do Decreto nº 70.235/72:

§ 3.º. Quando puder decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Acrescido pelo art. 1.º da Lei n.º 8.748/1993)

Assim, deixo de declarar a nulidade da decisão recorrida, para adentrar no mérito da questão.

O presente julgamento versa sobre tributação da receita decorrente da cessão de crédito-prêmio do IPI oriundo de exportações realizadas pela cedente (ora recorrente), tendo em conta a sistemática de apuração pelo lucro presumido nos períodos autuados (anos-calendário 2004 e 2005).

Visando estimular a exportação de produtos industrializados, foi editado o Decreto-Lei nº 491, de 5 de março de 1969, que, em seu art. 1º, concedeu créditos tributários incidentes sobre as vendas para o exterior, para que estes fossem compensados com os débitos relacionados com a aquisição dos insumos empregados no processo industrial.

Caso o valor do crédito-prêmio fosse superior ao montante do IPI devido nas vendas efetuadas no mercado interno, ele poderia ser compensado com outros impostos federais, restituído em espécie ou cedido a terceiros, na forma definida pelo Decreto nº 64.833, de 17 de novembro de 1969, que regulamentou o Decreto-Lei nº 491/69.

Assim nasceu o benefício fiscal denominado crédito-prêmio do IPI, que desonerava o produtor-exportador e, posteriormente, após alteração legislativa, também as empresas comerciais exportadoras. Tratava-se de um subsídio direto às exportações, calculado sobre o valor das saídas dos produtos exportados, não para ressarcir o IPI, mas para ressarcir o valor dos demais tributos acumulados na cadeia produtiva. A extinção do benefício deu ensejo a inúmeras discussões judiciais e diversas empresas conseguiram garantir seu direito ao crédito, como fez a recorrente, que teve seu direito reconhecido com o trânsito em julgado da ação judicial em 20/09/2002.

Segundo a recorrente, no momento em que passou a ser detentora do direito ao crédito prêmio do IPI, com o trânsito em julgado da ação judicial (em 2002), nada foi feito. A receita somente foi reconhecida posteriormente (a partir de 2004), pelo regime de caixa, no momento da entrada dos recursos de terceiros (cessionários).

Alega que houve a contabilização simultânea do crédito-prêmio de IPI e da cessão de direito, sustentando que, somente a partir de 2004, as diferenças de crédito-prêmio do IPI reconhecidas judicialmente em 2002 foram contabilizadas na conta do ativo - Crédito-prêmio do IPI, e em contrapartida, na conta Receita de exportação, concomitantemente com a cessão desse direito. Em razão disso, segundo ela, a natureza da receita adquirida com a cessão seria a mesma do crédito original.

A existência de dois fatos jurídicos distintos, como bem definido na decisão recorrida, é evidente e foi reconhecida por ambas as partes: o recebimento do direito ao crédito e a cessão desse crédito.

Todavia, com o quadro acima descrito, a defesa buscou relacionar os fatos jurídicos registrados simultaneamente, apontando que o segundo (cessão do crédito) seria decorrente do primeiro (declaração judicial do direito ao crédito-prêmio do IPI), de modo a

equiparar a natureza das receitas e justificar a utilização de coeficiente de redução na tributação do lucro presumido.

O objeto da autuação em debate foi a receita auferida com a cessão do crédito-prêmio do IPI. A fiscalização tributou a receita auferida pela cedente (recorrente), enquadrando-a no inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/96, que fundamenta o art. 521 do RIR/99, tendo em vista que, no período objeto da autuação (outubro de 2004 a dezembro de 2005), a recorrente era optante pelo lucro presumido.

Nessa sistemática, enquanto a receita bruta auferida em cada atividade operacional deve ser multiplicada por um coeficiente de percentual de presunção para fins de tributação do lucro, os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, assim como as demais receitas não abrangidas pela receita bruta definida no art. 224 e parágrafo único do RIR/99, devem ser acrescidos à base de cálculo do lucro presumido para efeitos de incidência do imposto.

O direito ao crédito-prêmio de IPI reconhecido judicialmente caracteriza-se como um ativo, de acordo com a boa prática contábil e nos termos consolidados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), através da Resolução CFC nº 1.121, de 2008, por representar para a credora um resultado de eventos passados do qual se espera que resultem benefícios econômicos futuros.

A cessão verificada nos autos enquadra-se no conceito de cessão de crédito extraído da obra de Silvio Rodrigues (Direito Civil, Editora Saraiva, 29ed, 2001, p. 291), *litteris*:

169. Conceito, — A cessão de crédito é o negócio jurídico, em geral de caráter oneroso, através do qual o sujeito ativo de uma obrigação a transfere a terceiro, estranho ao negócio original, independentemente da anuência do devedor. O alienante toma o nome de cedente, o adquirente de cessionário, e o devedor, sujeito passivo da obrigação, o de cedido. Esta espécie de cessão encontra justificativa no fato de o crédito se apresentar como um bem de caráter patrimonial e capaz, portanto, de ser negociado. Da mesma maneira que os bens materiais, móveis ou imóveis, têm valor de mercado onde alcançam um preço, assim também os créditos, que representam promessa de pagamento futuro, podem ser objeto de negócio, pois sempre haverá quem por eles ofereça certo valor. A cessão desempenha, quanto aos créditos, papel idêntico ao da compra e venda, quanto aos bens corpóreos." (destaquei)

Nota-se que o resultado da cessão de direito assemelha-se ao ganho de capital decorrente da alienação de um bem, quando o acréscimo patrimonial deve resultar da diferença a maior entre a receita e o custo. Logo, considerando-se o disposto no art. 25, inciso II, da Lei nº 9.430/96, o tratamento tributário nesses casos deve ser equivalente.

Analisando situação semelhante, em que se discutia a tributação de uma cessão de créditos de ICMS, o eminente Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do Carf, proferiu voto no acórdão nº 1102-00.318, que, pela clareza e didática, merece ser transcrito neste momento:

Portanto, ao contrário do que sustenta a recorrente, uma vez demonstrado que houve receita, no caso, e tendo-se em conta que estamos tratando de lucro presumido, forma de tributação simplificada em que a base de cálculo é diretamente dependente das receitas da entidade, e não do seu lucro efetivo, resta verificar se esta receita é tributável ou não, e, se tributável, de que forma.

De pronto, registre-se não haver qualquer norma que expressamente exclua esta receita da tributação pelo lucro presumido. De outra parte, o já citado art. 25 da Lei nº 9.430/96 confere um alcance bastante amplo no tocante às receitas da pessoa jurídica, de modo que, se urna receita não se enquadrar no seu inciso I, fatalmente haverá de se enquadrar no seu inciso II, uma vez que este alcança "as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior."

Conforme já antes exposto, resta afastada a possibilidade de considerar as receitas obtidas com a cessão de créditos do ICMS como integrantes da receita bruta mencionada no inciso I do referido artigo, pois não se trata, no caso, nem da venda de bens, nem de serviços prestados, e nem de operações de conta alheia, hipóteses abarcadas na definição de receita bruta dada pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, ali citado.

Examinando-se acuradamente o inciso II do art. 25 da Lei nº 9.430/96, que trata dos acréscimos a serem feitos diretamente à base de cálculo do imposto, i.e., sem se submeterem a determinado coeficiente de presunção do lucro, verifica-se que há, fundamentalmente, duas classes de acréscimos ali contemplados: a de receitas e a de resultados.

Convém reproduzir novamente o citado dispositivo:

"II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período."

Deixo de tecer considerações quanto aos "demais valores determinados nesta Lei", por não ser pertinente ao caso.

De um lado, portanto, temos as receitas com relação às quais a lei manda adicionar à base de cálculo do imposto todo o valor da receita propriamente dita, e, de outro, as receitas com relação às quais a lei manda adicionar à base de cálculo não o seu próprio valor, mas tão somente o resultado positivo decorrente destas receitas.

Ora, como pode o aplicador da lei, nestas circunstâncias, saber se deve aplicar a uma dada receita um ou outro tratamento?

Entendo que, se há receitas que a lei manda adicionar diretamente ao lucro presumido, é porque estas receitas em

questão não têm atreladas a si nenhum custo, ou, então, estes custos são irrelevantes, ou, então, não perfeitamente identificáveis ou passíveis de serem individualizados àquela receita, pois somente assim se justificaria que o seu acréscimo à base de cálculo fosse integral, sem se submeter esta receita a algum percentual de presunção de lucro. Caso contrário, se estaria tributando receita, e não lucro. Dito de outra forma, são receitas que já trazem em si a dimensão correta do acréscimo patrimonial ocorrido. Nesta classe enquadram-se, por exemplo, os rendimentos em aplicações financeiras de renda fixa, que são conceituados como receitas financeiras, e estão expressamente citados no referido dispositivo. A esta classe de receitas é que se refere a expressão "demais receitas" contida no inciso II. Outros exemplos que poderíamos citar seriam: multas ou vantagens decorrentes de rescisão de contrato, juros sobre o capital próprio auferidos, variações monetárias ativas, rendimentos auferidos em operações de mútuo realizadas entre pessoas jurídicas coligadas, etc.

Por outro lado, se há receitas com relação às quais a lei manda adicionar à base de cálculo não o seu valor, mas sim apenas o resultado positivo dela recorrente, é porque estas receitas em questão estão intrinsecamente vinculadas a um custo correspondente, sem o qual a própria receita não se verifica. Nesta classe estariam todas as operações que envolvem alguma espécie de alienação de bens ou direitos, os quais tem por custo o seu valor de aquisição. Nesta classe enquadram-se, por exemplo, os ganhos de capital, expressamente citados pelo dispositivo em questão. Desta forma, na alienação de bens e direitos do ativo permanente, não se deve enquadrar a receita de alienação destes bens entre as "demais receitas" para acréscimo à base de cálculo do imposto, mas sim o que se deve acrescer é tão somente a diferença entre esta receita e o custo do bem. Os ganhos de capital, conforme visto, foram expressamente citados no dispositivo, mas a lógica de tributação apenas dos "resultados positivos decorrentes de receitas" deve ser aplicada a todas as outras "receitas não abrangidas pelo inciso anterior" que possuam este traço distintivo. Outro exemplo, portanto, seriam as operações de alienação de ações no mercado à vista de ações em bolsa de valores, caso em que também se deve acrescer ao lucro presumido apenas o resultado positivo decorrente desta receita, ou seja, o ganho líquido, se houver.

*Concluindo, na esteira do raciocínio antes expandido, de que o crédito de ICMS não é um custo, mas sim **um direito do contribuinte, integrante do seu ativo, forçoso reconhecer que o custo de aquisição deste direito corresponde precisamente ao valor que foi registrado em sua contabilidade como "ICMS Recuperável"** por ocasião das compras efetuadas, lembrando que, no momento da aquisição, conforme antes exposto, o adquirente registra em seu ativo dois valores distintos: o valor da matéria-prima estocada e o valor do ICMS incidente sobre a referida compra.*

Tendo este crédito sido cedido a terceiros, houve receita, conforme demonstrado. Contudo, tratando-se de alienação de direito pertencente à pessoa jurídica, não será esta receita que deverá ser acrescida à base de cálculo do imposto de renda com base no lucro presumido, mas sim o resultado positivo dela decorrente, se houver. (destaquei)

Embora, naquele caso, a linha argumentativa da defesa tenha sido no sentido de que não houve receita, restou demonstrado que a base tributável seria equivalente ao resultado positivo na operação, caso houvesse.

Da mesma forma, no presente caso, em se tratando de receita decorrente da cessão de um direito creditório, deve ser apurada a existência de resultado positivo decorrente dessa cessão, considerando-se o valor correspondente ao custo do ativo cedido.

Assim, abstraindo-se do momento do reconhecimento do direito ao crédito-prêmio do IPI, no presente caso, a cessão desse direito, por representar a transmissão de um direito patrimonial, pressupõe que este esteja contabilizado pelo valor que foi adquirido.

Caso tivesse sido adotado o regime de competência na apuração dos tributos, a receita decorrente do direito ao crédito prêmio de IPI teria sido registrada e tributada em 2002 e, em 2004, no momento da cessão, teria sido apurado o resultado tributável pela diferença entre o valor da cessão e os custos incorridos, incluindo o valor do ativo.

No momento de reconhecimento do direito ao crédito deveria ocorrer a tributação da receita auferida pelo recebimento desse direito, e no momento da cessão desse crédito deveria ocorrer a tributação de eventual resultado positivo (ganho) na operação de cessão. Trata-se de duas bases tributáveis distintas. A peculiaridade do caso concreto encontra-se na contabilização pelo regime de caixa, que acabou por unificar esses momentos.

Conforme descrito no relatório fiscal (fl.201), a recorrente tributou as receitas pelo regime de caixa, aplicando o coeficiente de 8% sobre estas para fins de apuração da base de cálculo do imposto sobre o lucro presumido:

De acordo com a escrituração contábil, verifica-se que as receitas auferidas pela fiscalizada foram contabilizadas a partir de outubro de 2004, a medida do seu efetivo recebimento, conforme datas e valores discriminados na Tabela 02 (colunas "a- e "b") deste relatório.

Considerando que os valores recebidos e as respectivas datas foram observados pela fiscalizada para fins de apuração e confissão em DCTF (fls. 126/140) dos débitos relativos aos tributos incidentes sobre as receitas em tela, concluímos que as receitas decorrentes da cessão do crédito-premio foram oferecidas à tributação pelo regime de caixa. (destaquei)

Embora tenha sido detectado que a receita auferida havia sido registrada pelo regime de caixa, isso não foi considerado na apuração do valor tributável.

A fiscalização, após analisar os documentos apresentados, em especial os Livros Razão (analítico) do período de 10/2004 a 12/2005 (fls.22-33), para fins de apuração do lucro presumido, excluiu do conceito de receita bruta do art. 224 do RIR/99 a receita auferida

pela cessão daquele crédito, enquadrando-a dentre as demais receitas, consoante previsto no art. 521 do mesmo regulamento. O lançamento guerreado corresponde à tributação da diferença entre o preço cobrado pela cessão dos créditos e as despesas e custos relacionados a estes, tendo a fiscalização acusado a “*aplicação indevida de coeficiente de presunção sobre as receitas de cessão de crédito-prêmio de IPI, quando o correto seria incluir o resultado positivo decorrente destas receitas nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL*” (fl.209).

Segundo o relatório fiscal (fls.199-206), o valor efetivamente recebido equivale ao valor do crédito cedido diminuído do deságio concedido, conforme estabelecido nas escrituras públicas de cessão de créditos. Como custos da operação foram considerados apenas os serviços contábeis contratados.

Disso se depreende, claramente, que foi tributado o resultado sem, contudo, considerar o custo de aquisição do referido direito, o qual, segundo a recorrente, estaria registrado na conta do ativo Crédito-prêmio do IPI. Estes são os elementos que deveriam dar suporte fático à autuação.

Em razão do exposto, a forma como a fiscalização apurou o montante tributável prejudica a verificação da liquidez e certeza do crédito tributário e impõe o cancelamento da autuação, por ofensa ao art. 142 do CTN.

As mesmas conclusões aplicam-se à CSLL, por força do disposto no art. 29, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Sendo assim, voto no sentido de rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner