



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

Processo n° 16682.721261/2013-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-002.477 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de agosto de 2014
Matéria IRRF
Recorrente LIGHT SERVICOS DE ELETRICIDADE S A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2007

ATIVO FISCAL DIFERIDO. CONTRAPARTIDA EM CONTA DE RESULTADO. DISTRIBUIÇÃO DO LUCRO. NATUREZA JURÍDICA DE DIVIDENDOS.

Os valores distribuídos pela pessoa jurídica aos seus acionistas, com base em lucro líquido composto pelo resultado positivo da contrapartida de constituição do ativo fiscal diferido, possuem natureza jurídica de dividendos, não ensejando incidência de imposto de renda na fonte a título de pagamento sem causa.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. INTERPRETAÇÃO LITERAL DA NORMA ISENTIVA.

Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. A Autoridade Tributária, no âmbito de sua atividade vinculada, deve observar o texto normativo não lhe sendo permitido utilizar de métodos de interpretação para criar condições ou restrições, não expressas, à isenção outorgada pelo Poder Legislativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso. O Conselheiro GUSTAVO LIAN HADDAD declarou-se impedido. Fez sustentação oral pela Contribuinte o Dr. Francisco Carlos Rosas Giardina, OAB/DF 41.765.

Assinado Digitalmente

MARIA HELENA COTTA CARDOZO - Presidente.

Assinado Digitalmente

NATHÁLIA MESQUITA CEIA - Relatora.

EDITADO EM: 06/10/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: MARIA HELENA COTTA CARDOZO (Presidente), EDUARDO TADEU FARAH, GUSTAVO LIAN HADDAD, GUILHERME BARRANCO DE SOUZA (Suplente convocado), FRANCISCO MARCONI DE OLIVEIRA e NATHALIA MESQUITA CEIA.

Relatório

A Delegacia Especial da Receita Federal de Maiores Contribuintes do Rio de Janeiro (DEMAC – RJ) lavrou Autos de Infração consubstanciando lançamentos de créditos tributários referentes ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e ao Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), todos referentes ao ano-calendário de 2007.

Pela Resolução nº 1302-000.260 de 12/09/2013, às fls.1.227, a 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF converteu o processo em diligência para que a unidade preparadora providenciasse a formação de autos apartados do Imposto IRRF e, ato subsequente, encaminhasse os autos referentes ao IRRF para a 2ª Seção de Julgamento deste CARF.

Desta feita, o presente processo administrativo tributário, embora possua a documentação pertinente aos 03 Autos de Infração, bem como as suas respectivas defesas, aborda unicamente o crédito correspondente ao IRRF, permanecendo nos autos do PAF nº 16682.721195/2011-02 os créditos de IRPJ e CSLL, conforme fls. 02.

Assim, por meio do Auto de Infração (fls.413 em diante) lavrado em 23/12/2011, exige-se do Contribuinte - **LIGHT SERVICOS DE ELETRICIDADE SA** - o montante de R\$ 158.380.556,02 de imposto de renda retido na fonte, R\$ 65.981.339,63 de juros de mora e R\$ 118.785.417,01 de multa de ofício, totalizando o crédito tributário de R\$ 343.147.312,66 (atualizado até o momento do lançamento), referente ao ano-calendário 2007, decorrente de ausência de recolhimento do imposto de renda na fonte sobre pagamentos sem causa ou de operação não comprovada.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 314), no tocante ao IRRF, foi procedida a glosa de valor pago a título de antecipação de dividendos, caracterizado por um pagamento sem causa, em decorrência da inobservância dos princípios contábeis e em consonância com os preceitos da legislação societária e fiscal vigentes.

O Contribuinte no ano calendário de 2007 constituiu contabilmente ativo fiscal diferido - “Ativo Diferido” - em razão de apresentar saldo de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa de CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

De acordo com o disposto no TVF, o Ativo Diferido tem como principal objetivo conceder às empresas a oportunidade de reconhecer dos impactos fiscais de valores passíveis de alterar futuras apurações do IRPJ e da CSLL, mediante a contabilização de um passivo ou ativo fiscal diferido.

Conforme disposto nas Notas Explicativas, parte integrante das Demonstrações Contábeis do Contribuinte, o que motivou a constituição do Ativo Diferido foi o fato de

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/10/2014 por NATHALIA MESQUITA CEIA, Assinado digitalmente em 07/10/20

14 por NATHALIA MESQUITA CEIA, Assinado digitalmente em 09/10/2014 por MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Impresso em 13/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

restarem atendidas as condições impostas pela Comissão de Valores Imobiliários (CVM) para registro do Ativo Diferido, especialmente a expectativa de utilização desses créditos em até 10 (dez) anos, bem como a apuração de lucro tributável em 03 (três) dos últimos 05 (cinco) anos.

O lançamento contábil para constituição do Ativo Diferido compreende registro a débito de conta do ativo e crédito de conta de resultado. Sendo que a realização do Ativo Diferido implica em registro a crédito de ativo e débito em resultado.

A fiscalização entende que o impacto positivo no resultado do Contribuinte, quando da constituição do Ativo Diferido, não pode ser entendido como renda tributável à luz do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), pois o Contribuinte não experimenta acréscimo patrimonial em face da constituição do Ativo Diferido.

Na visão da autoridade fiscal, o Ativo Diferido consiste em uma conta gráfica, fictícia, que é autorizada para fins contábeis, pois oferece maior transparência à informação fornecida ao público alvo dos informes contábeis (acionistas, credores etc), pois tanto prejuízo fiscal quanto base negativa da CSLL são créditos extracontábeis, que se não pela constituição do Ativo Diferido, não seriam evidenciados nos registros das empresas.

Ou seja, entende a autoridade fiscal que o Ativo Diferido não representa resultado operacional do Contribuinte. Neste sentido, assevera que como grande parte do resultado positivo apurado pelo Contribuinte advém da constituição do Ativo Diferido, ou melhor, parte do lucro total apurado não decorre de resultado apurado com operações, mas sim obtido através da escrituração contábil, os valores pagos a título de distribuição de dividendos, acima do lucro efetivamente disponível (aqui entendido o lucro resultante das operações do Contribuinte), configura a hipótese de incidência tributária prevista no parágrafo 1º do art. 674 do Decreto nº 3.000/99 (rendimento pago sem causa).

Em suma, o lançamento tributário se justifica, porque o valor pago aos acionistas com base em resultado positivo oriundo da constituição do Ativo Diferido não é entendido como **lucro**, pois não é resultante das operações da empresa (Contribuinte). Desta feita, a distribuição desse resultado positivo não possui natureza de dividendos e, por sua vez, não faz jus à isenção disposta no art. 10 da Lei nº 9.249/95, devendo ser tributado como pagamento sem causa.

A fiscalização pontua que não promoveu análise quanto à forma de contabilização ou critérios para constituição do Ativo Diferido e, se ateu a verificar os impactos tributários da constituição do Ativo Diferido.

Cientificado do lançamento em 27/12/2011, o Contribuinte ingressou, em 26/01/2012, com Impugnação (fls. 470 e seguintes), alegando no que concerne ao IRRF, o seguinte, em síntese:

- A Deliberação CVM nº 273/98 que aprova o Pronunciamento do IBRACON sobre a contabilização do Imposto de Renda e da Contribuição Social dispõe que "*a contabilização de um ativo ou passivo enseja que a recuperação ou liquidação de seus valores possam produzir alterações nas futuras apurações de imposto de renda e contribuição social, através de sua dedutibilidade ou tributação*", de modo que tal norma "*determina que a entidade reconheça, com certas exceções, esse impacto fiscal*

através da contabilização de um passivo ou ativo fiscal diferido, no período em que tais diferenças surgirem".

- A definição de ativo fiscal diferido pode ser encontrada no Pronunciamento em foco bem como na Resolução do Conselho Federal de Contabilidade nº 998/04, que aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 19.2 Tributos sobre Lucros.
- As Demonstrações Financeiras do Contribuinte referentes ao exercício de 2005 (Doc. 05 – fls. 616/719) e de 2006 (doc. 06 – fls. 720/778) descrevem detalhadamente a origem e a composição do ativo fiscal diferido registrado em sua contabilidade, o qual viria a ser reconhecido somente no resultado do exercício de 2007, ao ser verificado o atendimento a todos os requisitos exigidos pelas normas aplicáveis (Deliberações CVM nº 273/98 e nº 371/02).
- O ativo fiscal diferido pode ser reconhecido conquanto seja provável que no futuro haverá lucro tributável suficiente para compensar os prejuízos fiscais de IRPJ e bases negativas de CSLL nele consubstanciados.
- No caso em tela restaram preenchidas todas as condições necessárias para o reconhecimento do ativo fiscal diferido contabilizado pelo Contribuinte.
- Histórico de lucros tributáveis de 03 (três anos), assim como realizou estudos técnicos de viabilidade (doc. 07 – fls. 779/786) aprovados pelo seu Conselho de Administração e apreciados pelo seu Conselho Fiscal (doc. 08 – fls. 787/791) que fundamentaram a expectativa de geração de lucros tributáveis futuros aptos a autorizar o reconhecimento em tela (Nota Explicativa nº 7, "c" – doc. 09 – fls. 792/869).
- O estudo de viabilidade apresentado possuía fundamento objetivo, sendo que ocorreram compensações de prejuízos fiscais de IRPJ e bases negativas de CSLL nos exercícios de 2008 (total de R\$ 430.974.694,34), 2009 (total de R\$ 230.277.147,76) e 2010 (total de R\$ 417.067.805,10) (doc. 10 – fls. 870/881).
- O regular reconhecimento do ativo fiscal diferido que sequer foi objeto de contestação pela fiscalização pressupõe a ocorrência de impacto no resultado do período, devendo seu respectivo montante ser reconhecido como receita, de modo a influenciar diretamente os valores a serem distribuídos a título de dividendos, conforme disposto na Deliberação CVM nº 273/98 e na Resolução CFC nº 998/04.
- O Contribuinte procedeu à contabilização dos valores atinentes ao ativo fiscal diferido como receitas na demonstração do resultado do exercício de 2007 em estrita observância às normas contábeis em referência, não merecendo prosperar a alegação da fiscalização de que os dividendos distribuídos a seus acionistas basearam-se em supostos "lucros fictícios" gerados pela contabilidade.
- O Contribuinte não poderia efetuar quaisquer exclusões do lucro líquido que serviu de base para o cálculo dos dividendos, tampouco do resultado advindo do reconhecimento do ativo fiscal diferido, já que este não se enquadra nas hipóteses de reservas e retenção de lucros da companhia (arts. 193 a 197 c/c arts. 191 e 202, § 6o., todos da Lei nº 6.404, de 1976 com suas alterações posteriores).
- O Contribuinte foi obrigado a distribuir integralmente a parcela do resultado que excedeu as retenções/reservas legalmente previstas, que, no presente caso, correspondeu ao valor de R\$ 640.400.739,00, sendo efetivamente pagos aos acionistas dividendos no montante de R\$ 450.000.000,00 em 19/11/2007, e no valor de R\$ 190.401.000,00 em 31.03.2008 (doc. 11).

- É equivocada a alegação da autoridade fiscal de que tais valores se tratam de "rendimentos recebidos pelos terceiros, sócios ou pessoas não identificadas sem comprovação da operação ou sua causa", haja vista estar devidamente comprovado que o montante entregue aos acionistas do interessado reveste-se de caráter de dividendos, os quais não estão sujeitos à tributação pelo Imposto de Renda, nos termos do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995.
- Os lucros que serviram de base para a distribuição de dividendos por parte do Contribuinte não foram "fictícios", mas, pelo contrário, encontraram total amparo nas práticas contábeis, societárias e fiscais vigentes à época em que foram apurados, de modo que sob nenhum aspecto merece subsistir a autuação ora vergastada.
- O Contribuinte cita ementas de julgados administrativos de segunda instância, bem como excertos doutrinários, acosta aos autos documentação trazida com a Impugnação e encerra requerendo o julgamento procedente da Impugnação, para cancelar o Auto de Infração em referência.

A 3ª Turma da DRJ/RJ1, em 22/03/2012, pelo Acórdão 12-44.636, de fls. 1.042, julgou improcedente a Impugnação, nos seguintes termos:

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA. EFEITOS.

As decisões administrativas proferidas por órgão colegiado, sem lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário.

(...)

ATIVO FISCAL DIFERIDO. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. ISENÇÃO.

Não integra o resultado isento passível de distribuição a contrapartida do reconhecimento contábil do ativo fiscal diferido não oferecida à tributação

O Contribuinte tomou ciência do Acórdão em 24/08/2012 (fls.1.067) vindo a apresentar Recurso Voluntário em 25/09/2012 (Certificado Digital de fls. 1.071) reafirmando os argumentos já levantados na Impugnação, bem como os que se segue:

- Por ser evidente a correção do procedimento adotado pelo Contribuinte, a própria Fiscalização não suscitou quaisquer irregularidades no que tange à sua realização, limitando-se a afirmar que os dividendos distribuídos tiveram fundamento em lucros fictícios, oriundos do reconhecimento do ativo diferido no resultado do período, sem, no entanto, questionar a validade dos lançamentos contábeis efetuados por esta.
- O fato de que os valores atinentes ao ativo fiscal diferido (reconhecidos como receitas no resultado do período) não compõem a base de cálculo do IRPJ, e da CSLL não exclui a possibilidade de sua distribuição como dividendos aos acionistas do Contribuinte, uma vez que tais importâncias obrigatoriamente exerceram influência direta na apuração do lucro líquido do exercício findo em 31.12.07. E inexistindo quaisquer óbices à inclusão das referidas receitas na base de cálculo dos dividendos, é certo que os pagamentos feitos sob essa rubrica se aplica normalmente a isenção do Imposto de Renda;
- O acórdão recorrido alega que o Pronunciamento do IBRACON e as normas editadas pela CVM e pelo CFC não autorizaram a distribuição, com isenção tributária, de lucros ou dividendos apurados com base em valores que não transitaram pelo resultado tributável da pessoa jurídica, e que, caso o tivesse feito, teriam violado a legislação tributária. O Contribuinte aponta que não se discute que os mencionados

órgãos não possuem competência para legislar sobre matéria tributária. Entretanto, é certo que a distribuição de dividendos efetuada pelo Contribuinte encontra total respaldo na legislação societária, servindo as normas contábeis de mero instrumento para apuração do lucro líquido do exercício no qual se baseou o cálculo dos respectivos valores. A legislação tributária, por sua vez, tão-somente determina os efeitos fiscais desta distribuição de dividendos, aplicando-se, no caso, a isenção do imposto de renda.

- Além de não existir, em âmbito societário, qualquer vedação à distribuição de dividendos em montante superior àquele correspondente à base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro, a Lei nº 9.249/95 também não estabelece qualquer restrição neste sentido ao conceder isenção do Imposto de Renda sobre os valores pagos sob a rubrica de lucros ou dividendos a sócios ou acionistas de pessoas jurídicas. O art. 10 do referido diploma legal fixa que os dividendos “*pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado não ficarão sujeitos à incidência do Imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliada no país ou no exterior*”. Assim, em que pese o legislador tenha pretendido manter a tributação dos valores que dão origem aos dividendos pelo Imposto de Renda apenas na pessoa jurídica, o fato de o montante distribuído aos acionistas não coincidir com a base de cálculo desse tributo não possui o condão de descaracterizar a natureza do pagamento correspondente. Vale dizer que a isenção independe do regime de apuração do IRPJ adotado pela pessoa jurídica (lucro real, presumido ou arbitrado), bem como do regime de reconhecimento de receitas adotados para fins fiscais, de modo que, independentemente do montante integral dos dividendos pagos aos seus acionistas, desde que apurados em consonância à legislação societária e contábil. Junta jurisprudência.
- Não merece prosperar os argumentos da decisão recorrida no sentido de que a Deliberação nº. 273/98 não foi adotada pela mais recente norma sobre a matéria editada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, qual seja, o Pronunciamento Técnico nº. 32 (CPC 32), bem como a argumentação de que o CPC 32 reconhece a possibilidade ser exigido o IRRF sobre dividendos pagos aos acionistas com base em lucro auferido em virtude do reconhecimento de “tributos diferidos”. Primeiramente porque o CPC 32, de 2009, sequer estava vigente à época do exercício social de 2007. Além disso, o CPC 32 trata de regulamentação dos impactos contábeis advindos das alterações promovidas à Lei nº 6.404/76 pelas Leis de nº. 11.638/07 e 11.941/09, que foram editadas com o intuito de adequar os registros contábeis nacionais aos padrões internacionais IFRS. Logo, ao tempo do fato gerador o Contribuinte agiu em total conformidade com a Lei da S.A. ao obedecer ao disposto na Deliberação da CVM nº. 273/98, que aprovou o Pronunciamento contábil NPC 25 do IBRACON.

A União, através da d. Procuradoria da Fazenda Nacional, apresentou às fls. 1209 Contra Razões ao Recurso Voluntário, nos seguintes termos:

- A celeuma ora em exame envolve saber se o lucro contábil registrado pelo Contribuinte com base na receita decorrente da constituição do ativo fiscal diferido pode dar ensejo ao pagamento de dividendos isentos, na forma do artigo 10 da Lei nº 9.249/1995. Sendo incontestável a falta de tributação dessa parte do lucro contábil da sociedade, resta saber se o referido artigo 10 se aplica a sua distribuição. Se a resposta for positiva, a autuação deve ser cancelada. Se não, a conclusão do lançamento é que esta correta.
- Como o deslinde da presente lide exige a interpretação finalística desse artigo, cabe aferir a intenção do legislador ao elaborar a norma (Exposição de Motivos nº 325/MF). Pela exposição de motivos da Lei nº 9.249/1995, conclui-se que a correta interpretação e aplicação do artigo 10 é aquela pela qual se isenta os lucros ou

dividendos recebidos pelo sócio ou acionista com base na tributação dessa riqueza no patrimônio da empresa que os distribuiu. De acordo com a intenção do legislador, a tributação do lucro na pessoa jurídica afasta a sua tributação no patrimônio da pessoa física. Deste modo, a tributação dos lucros ou dividendos na pessoa jurídica é um pressuposto para a sua isenção quando ingressar no patrimônio da pessoa física. Isso porque, pela exposição de motivos acima citada, vê-se claramente que o legislador optou por tributar determinada riqueza apenas uma vez, não obstante ela transitar por patrimônios de diferentes sujeitos passivos. Lançando mão das palavras utilizadas na exposição de motivos, por meio da completa integração entre pessoa física e a pessoa jurídica, o legislador afastou a tributação da riqueza quando absorvida pelo sócio ou acionista de uma empresa esperando alcançar os seguintes objetos extrafiscais: simplificar controles, inibir a evasão e estimular investimentos.

- Dessa forma, em que pese não estar expressamente previsto na letra da Lei, a correta aplicação do artigo 10 da Lei nº 9.249/1995 exige que o lucro ou dividendo que for isento tenha sido tributado pela sociedade que o distribuiu. A intenção do legislador é clara no sentido de que a riqueza distribuída é isenta porque é anteriormente tributada. Uma tributação, portanto, deve ser garantida. Logo, se o lucro ou dividendo não tiver sido tributado pela pessoa jurídica, não há que se falar em sua isenção quando for distribuído à pessoa física. Como não houve a tributação que é pressuposto à isenção, o lucro deve ser tributado quando distribuído.
- Caso não haja tal tributação do lucro distribuído, a isenção prevista no artigo 10 da Lei nº 9.249/1995 estará sendo completamente desvirtuada. Pois, ao contrário do que pretendeu o legislador, a riqueza não será tributada em momento algum. Ao invés de haver uma única isenção, estará sendo garantida uma dupla isenção. Não se estará tributando o lucro de forma integrada entre a pessoa física e a pessoa jurídica, uma vez que tal riqueza não será tributada em nenhuma das partes. Não se estará tributando de forma integrada, mas sim isentando de forma integrada.
- Logo, no caso ora em análise, irretocável fora a conclusão fiscal acerca da tributação dos pagamentos realizados pelo Contribuinte aos seus acionistas. Sendo tais valores oriundos de lucro não tributado por ele (lucro contábil fictício oriundo de receita decorrente da constituição de ativo fiscal diferido), não há como a sua distribuição a título de dividendos ser abrangida pela isenção contida no artigo 10 da Lei nº 9.249/1995.
- Sendo incontroversa nos presentes autos a ausência de tributação da receita registrada pelo Contribuinte em contrapartida da constituição do ativo fiscal diferido, a tributação da distribuição do lucro oriundo dessa receita se torna, portanto, indiscutível.

É o relatório.

Voto

Conselheira Nathália Mesquita Ceia.

O recurso é tempestivo e reúne os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Não há preliminares a serem vencidas, então passa-se ao mérito.

Trata-se de Auto de Infração que visa à cobrança de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) a título de pagamento sem causa sobre o montante correspondente a dividendos pagos em 19/11/2007, a título de antecipações do resultado do período findo em 31/12/2007, aos acionistas do Contribuinte, sob o argumento de que a contabilização de Ativo Diferido sobre prejuízo fiscal e base negativa de CSLL teria dado origem a um lucro fictício ou inexistente que, segundo a fiscalização, não poderia ser objeto de distribuição albergada pela isenção do art. 10 da Lei nº 9.249/95.

Neste contexto, a Autoridade Lançadora compreendeu que os valores pagos pelo Contribuinte aos seus acionistas, com base no resultado positivo da contrapartida da constituição do Ativo Diferido, caracterizam pagamento sem causa, pelo que estariam sujeitos à incidência do IRRF à alíquota de 35%, nos termos do §1º do art. 674 do RIR/1999.

Por sua vez, defende o Contribuinte a higidez da operação asseverando que não há qualquer vedação à distribuição de dividendos em montante superior àquele correspondente à base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro, pois a Lei nº 9.249/95, ao conceder isenção do Imposto de Renda sobre os valores pagos a título de lucros ou dividendos a sócios ou acionistas de pessoas jurídicas, não estabelece qualquer restrição nesse sentido.

Por fim, a d. Procuradoria da Fazenda Nacional reforça o entendimento da fiscalização e do Acórdão *aquo* alegando que deve ser feita uma interpretação finalística da norma disposta no art. 10 da Lei nº 9.249/95, se socorrendo da Exposição de Motivos da referida Lei que apregoa que a isenção se justifica para evitar uma dupla tributação do lucro (no nível da pessoa jurídica e no nível da pessoa física). Logo, em não havendo tributação do lucro na pessoa jurídica, não há que se garantir a isenção para a pessoa física, caso contrário, estar-se-ia diante de uma dupla isenção.

Pois bem, como bem pontuou a Autoridade Lançadora, a contabilização do Ativo Diferido foi estabelecida pelo pronunciamento do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio da Deliberação CVM nº 273/98, cujo objetivo principal foi conceder às empresas a oportunidade de reconhecer os impactos fiscais, decorrentes de prejuízos ou créditos fiscais não utilizados, passíveis de alterar futuras apurações do IRPJ e da CSLL, mediante contabilização de um passivo ou ativo fiscal diferido. Transcreve-se a Norma e Procedimento de Contabilidade - NPC nº 25 do IBRACON:

*IBRACON NPC nº 25 - CONTABILIZAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL
PROCEDIMENTOS CONTÁBEIS APLICÁVEIS*

1. Este pronunciamento tem por objetivo normatizar o tratamento contábil do imposto de renda e da contribuição social das entidades.

Seu aspecto principal é a contabilização das conseqüências fiscais atuais e futuras decorrentes de:

- a) recuperação ou liquidação futura do valor contábil de ativos ou passivos reconhecidos no balanço patrimonial da entidade;*
- b) transações e outros eventos do período que são reconhecidos nas demonstrações contábeis da entidade.*

2. A contabilização de um ativo ou passivo enseja que a recuperação ou liquidação de seus valores possa produzir alterações nas futuras apurações de imposto de renda e

contribuição social, através da sua dedutibilidade ou tributação. Nessa circunstância, este pronunciamento determina que a entidade reconheça, com certas exceções, esse impacto fiscal através da contabilização de um passivo ou ativo fiscal diferido, no período em que tais diferenças surgirem.

(...)

4. O ativo fiscal diferido decorrente de prejuízos fiscais de imposto de renda e bases negativas de contribuição social deve ser reconhecido, total ou parcialmente, desde que a entidade tenha histórico de rentabilidade, acompanhado da expectativa fundamentada dessa rentabilidade por prazo que considere o limite máximo de compensação permitido pela legislação.

(...)

12. Ativos Fiscais Diferidos são os valores do imposto de renda e da contribuição social a recuperar em períodos futuros com relação a:

- a) diferenças temporárias dedutíveis;*
- b) compensação futura de prejuízos fiscais não utilizados.*

(...)

35. No balanço patrimonial, o ativo e o passivo fiscais devem ser apresentados separadamente de outros ativos e passivos, e o ativo e o passivo fiscais diferidos devem distinguir-se dos correntes.

NPC Nº 25 - Pronunciamento aprovado pela Diretoria Nacional em reunião realizada em Maio de 1998.

(Este pronunciamento foi referendado pela CVM conforme deliberação nº 273 de 20/8/1998).

Como visto, o Pronunciamento supra determina que a entidade reconheça, com certas exceções, o impacto fiscal por meio da contabilização de um passivo ou ativo fiscal diferido, no período em que tais diferenças surgirem. A finalidade do registro é trazer para o resultado contábil da pessoa jurídica os efeitos futuros de compensações de prejuízo fiscal ou base negativa de CSLL, vez que estas são controladas e processadas extracontabilmente, apenas para fins fiscais, mediante a escrituração do Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR).

Portanto, os valores controlados no LALUR representam um direito no longo prazo, cuja demonstração contábil é a constituição de um ativo, cuja contrapartida é uma conta de receita. A constituição do Ativo Diferido nada mais é do que a contabilização das alíquotas do IRPJ e da CSLL sobre o saldo de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, cujo valor será recuperável no futuro. Assim, o registro contábil visa, essencialmente, minimizar os impactos decorrentes do descompasso entre o resultado contábil e o resultado fiscal.

Em complemento a Deliberação CVM nº 273/1998 foi editada a Instrução CVM nº 371/02, que regulamente o registro contábil do Ativo Diferido, determinando:

Art. 1º - O registro contábil do Ativo Fiscal Diferido, pelas companhias abertas, decorrente de diferenças temporárias e de prejuízos fiscais e base negativa de contribuição social sobre o lucro líquido, bem como a manutenção desse registro,

deverão observar, além do disposto na Deliberação CVM nº 273, de 20 de agosto de 1998, as disposições contidas nesta Instrução.

Art. 2º - Para fins de reconhecimento inicial do Ativo Fiscal Diferido, a companhia deverá atender, cumulativamente, às seguintes condições:

I - apresentar histórico de rentabilidade;

II - apresentar expectativa de geração de lucros tributáveis futuros, fundamentada em estudo técnico de viabilidade, que permitam a realização do ativo fiscal diferido em um prazo máximo de dez anos; e

III - os lucros futuros referidos no inciso anterior deverão ser trazidos a valor presente com base no prazo total estimado para sua realização.

(...)

Art. 3º - Presume-se não haver histórico de rentabilidade na companhia que não obteve lucro tributável em, pelo menos, 3 (três) dos cinco últimos exercícios sociais.

Parágrafo único. A presunção de que trata o "caput" deste artigo poderá ser afastada caso a companhia divulgue, em nota explicativa às demonstrações financeiras, justificativa fundamentada das ações que estiverem sendo implementadas, objetivando a geração de lucro tributário.

Do exposto, verifica-se que para que seja reconhecido contabilmente o Ativo Diferido deverá a empresa, além de atender aos requisitos constantes da Deliberação nº 273/98, atender, cumulativamente, as seguintes condições: apresentar histórico de rentabilidade e demonstrar a expectativa de geração de lucros tributáveis futuros, trazidos a valor presente, fundamentada em estudo técnico de viabilidade que permita a realização do ativo fiscal diferido em um prazo máximo de dez anos.

No caso concreto, constata-se da leitura do Termo de Verificação Fiscal às fls. 405 que o Contribuinte apresentou histórico de lucros tributáveis em 03 (três) dos últimos 05 (cinco) anos, assim como realizou estudos técnicos de viabilidade (aprovados pelo seu Conselho de Administração e apreciados pelo seu Conselho Fiscal), fundamentando a expectativa de geração de lucros tributáveis futuros. Transcreve-se, outrossim, a Nota Explicativa nº 7, "c", das Demonstrações Financeiras relativas ao citado período às fls. 365/366:

Do exercício social de 2002 até 2006, a Light SESA não reconheceu contabilmente novas ativações de créditos fiscais diferidos sobre diferenças temporárias (provisões contábeis) e prejuízos fiscais (exercícios de 2002 a 2003), em atendimento à instrução CVM na 371/02, por não apresentar, àquela época, Lucros Tributáveis em pelo menos 3 anos de um histórico mínimo de 5 anos. A partir do exercício social de 2007, com o atendimento cumulativo de todas as condicionais dessa regra da CVM, a Light SESA passou a reconhecer novos ativos fiscais diferidos sobre as diferenças temporárias e, também, reverteu parte da provisão para recuperação de créditos fiscais.

No que tange aos efeitos fiscais dos ajustes efetuados no lucro líquido contábil para fins de determinação da base de cálculo dos tributos, cumpre reproduzir a Decisão nº 200, de 18/12/1998, da Divisão de Tributação de sua Superintendência Regional da 9ª Região Fiscal:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ementa: 1) A legislação tributária federal não se opõe a adoção, pelas empresas em geral, dos procedimentos contábeis normatizados pelo Instituto Brasileiro de Contadores – Ibracon, e constantes de pronunciamento. A ela compete, entretanto,

estabelecer os ajustes que devem ser procedidos no lucro líquido contábil para fins de determinação da base de cálculo dos tributos.

2) As receitas geradas pelas contrapartidas contábeis decorrentes do reconhecimento, na escrituração comercial, dos ativos fiscais diferidos encontrados com base nas diferenças temporárias dedutíveis e nos prejuízos fiscais compensáveis, apuradas de conformidade com as normas do pronunciamento do Ibracon, podem não compor as bases de cálculo tanto do Imposto sobre a Renda das Pessoa Jurídica (IRPJ) quanto da Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL); desde que, obviamente, nelas estejam previamente inseridas. A contabilização desses valores, no entanto, não deve alterar para menos, em nenhum período, as bases de cálculo que seriam encontradas se a escrituração de tais ativos não fosse efetuada.

Dispositivos Legais: Lei 6.404/1976, art. 177 (Lei das S/A); Decreto nº 1.041/1994 (RIR/1994), artigo 283, parágrafo 2º; Lei 9.316/1996, artigo 1º e parágrafo único; IN SRF nº 096/1993, artigo 10, parágrafo único e ADN/Cosit nº 039/1993.”

Nesse mesmo sentido, foi a resposta à solução do processo de consulta nº 21/2001 da Superintendência da 9ª RF:

Portanto, pelo que se observa dos autos, o Contribuinte atendeu aos critérios contábeis determinantes para a constituição do Ativo Diferido e, sob o ponto de vista fiscal, o valor incluído no lucro contábil da pessoa jurídica pode ser excluído deste para fins de determinação do lucro real, conforme preceitua o inciso II do art. 250 do RIR/1999.

Assim, mantém-se a neutralidade tributária dos ajustes contábeis feitos em observância às normas veiculadas pela Deliberação da CVM. Vale ressaltar que o procedimento adotado pelo Contribuinte está em harmonia com a jurisprudência administrativa, conforme se observa das ementas reproduzidas:

ATIVO FISCAL DIFERIDO – A demonstração do lucro real deverá ser iniciada com o lucro líquido do período de apuração, antes de ser deduzido o valor da provisão para pagamento do imposto de renda e, antes, também, de ser adicionado o valor do Ativo Fiscal Diferido, concernente ao imposto de renda calculado sobre o prejuízo fiscal a compensar que a pessoa jurídica avaliou ser possível a sua recuperação em períodos de apuração futuros. (Processo nº: 10665.000894/2003-29 - Acórdão nº: 103-21.799).

RO. ATIVO FISCAL DIFERIDO.

O Ativo Fiscal Diferido não representa receita auferida razão pela qual não há de sofrer a tributação da Cofins. (Processo nº 13609.000486/2004-11 - Acórdão nº 204-03.457).

PIS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÕES.

Excluem-se da base de cálculo da contribuição ao PIS as reversões de provisões e, também, a contrapartida em conta de resultado do exercício, da contabilização do Ativo Fiscal Diferido. Recurso de Ofício Negado. (Processo nº: 10840.00343212001-23 - Acórdão nº: 201-78.528).

Em relação à alegação de que o CPC 32, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis, ao tratar da matéria sob exame, reconheceu a possibilidade de ser exigido o tributo retido na fonte, decorrente de pagamento de dividendos aos sócios, que resultam do reconhecimento no resultado de tributos diferidos, constata-se que o referido CPC 32 foi editado em 2009, portanto, não abrange o caso destes autos, já que o reconhecimento do Ativo Diferido foi realizado no ano-calendário de 2007.

A d. PGFN conclui com base em uma interpretação finalística do art. 10 da Lei nº 9.249/95, nos moldes da Exposição de Motivos nº 325/MF, que a correta interpretação do art. 10 é aquela pela qual se isenta os lucros ou dividendos recebidos pelo sócio ou acionista com base na tributação dessa riqueza no patrimônio da empresa que os distribuiu. Complementa que de acordo com a intenção do legislador, a tributação do lucro na pessoa jurídica afasta a sua tributação no patrimônio da pessoa física. Deste modo, a tributação dos lucros ou dividendos na pessoa jurídica é um pressuposto para a sua isenção quando ingressar no patrimônio da pessoa física. Confira-se o disposto na Exposição de Motivos:

Exposição de Motivos nº. 325/MF

12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-os quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas.

O fundamento exposto na peça da d. PGFN também foi utilizado pela 3ª Turma da DRJ/RJ1 ao apontar, às fls. 1.059, que “(96) É de fundamental importância observar que em momento algum o referido pronunciamento autorizou a distribuição de lucros ou dividendos com isenção tributária, referente aos valores que não transitaram pelo resultado tributável da pessoa jurídica.”

E, assim, conclui que pela procedência do Auto de Infração, haja vista que “(98) O fato do interessado cumprir a norma contábil, não o desonera de observar a legislação tributária.”

Por seu turno, a autuação teve como fundamento o § 1º do art. 674 Decreto nº 3.000/99:

Pagamento a Beneficiário não Identificado

Art. 674. Está sujeito à incidência do imposto, exclusivamente na fonte, à alíquota de trinta e cinco por cento, todo pagamento efetuado pelas pessoas jurídicas a beneficiário não identificado, ressalvado o disposto em normas especiais.

§1 A incidência prevista neste artigo aplica-se, também, aos pagamentos efetuados ou aos recursos entregues a terceiros ou sócios, acionistas ou titular, contabilizados ou não, quando não for comprovada a operação ou a sua causa.

§2 Considera-se vencido o imposto no dia do pagamento da referida importância.

§3 O rendimento será considerado líquido, cabendo o reajustamento do respectivo rendimento bruto sobre o qual recairá o imposto.

Ou seja, a Autoridade Lançadora questionou e afastou a contabilização de créditos de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL procedida pelo Contribuinte, com base pronunciamento do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) e aprovado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), por meio da Deliberação CVM nº 273/98, sob o argumento de que a contabilização do consequente Ativo Diferido a débito de uma conta do ativo em a contrapartida sendo a crédito de resultado não representa um lucro apurado ou incorrido, mas sim de um lucro fictício, fabricado pela escrituração contábil, (TVF fls. 405), que não justifica o pagamento de dividendos:

O auto conclui que o reconhecimento dos ativos fiscais diferidos pelas empresas, possibilita, entre outras coisas, o aumento do lucro passível de distribuição para os acionistas, bem como os dividendos propostos sobre esses lucros, no entanto, a constituição desses ativos fiscais confronta dois princípios fundamentais da contabilidade: Conservadorismo e Continuidade.

Na vertente do Conservadorismo, segundo o autor, recomendar-se-ia não constituir esses ativos fiscais, pois haveria uma antecipação de resultados e, portanto, distribuição de dividendos que poderia descapitalizar a organização ou comprometer sua liquidez. (...)

Tal pressuposto vem corroborar a tese de que a contabilização do ativo fiscal diferido a débito de uma conta do Ativo e a crédito de Resultado, esse resultado não representa lucro apurado ou incorrido, mas trata-se de lucro fictício fabricado pela escrituração contábil.

Note-se que o critério adotado pelo Auto de Infração é a inexistência de lucro a ser distribuído e assim procedeu a tributação dos valores entregues aos sócios com base no §1º do art. 674 Decreto nº 3.000/99, pois conclui que como tais valores entregues aos sócios não representam lucro, não justificam o pagamento de dividendos, mas restam como pagamentos sem causa. O critério adotado pela fiscalização diverge do utilizado pela 3ª Turma da DRJ/RJ1 e reforçado pela d. PGFN que é a ausência de autorização na legislação tributária para concessão de isenção sobre IRRF em a distribuição de lucros ou dividendos que não representaram resultado tributável na pessoa jurídica.

Desta feita, verifica-se 02 (dois) fundamentos a serem avaliados: **(i)** ventilado pela fiscalização no sentido de que o valor distribuído aos sócios do Contribuinte não é dividendos e, por isso, sujeito à tributação de IRRF à alíquota de 35% (pagamento sem causa) e **(ii)** defendido no Acórdão *aquo* e pela D. Procuradoria da Fazenda Nacional na linha de que se tratam de dividendos, mas para que façam jus à isenção do art. 10 da Lei nº 9.249/95 deve restar comprovado que o lucro que foi base para a distribuição foi tributado na pessoa jurídica.

No tocante à fundamentação da fiscalização no sentido de que os valores distribuídos aos sócios não possui natureza jurídica de dividendo, pois a sua base de cálculo não corresponde a lucro tributável da empresa (Contribuinte) não merece prosperar.

Isso porque a legislação societária brasileira não faz distinção, para fins de caracterização de dividendos, entre distribuição de lucro operacional, lucro financeiro, lucro com reavaliação de ativos, lucro com venda de ativos etc. Os dividendos são distribuídos com base no lucro líquido do exercício (art. 201 da Lei nº 6.404/76).

Desta feita, tendo em vista que o resultado positivo da contrapartida da constituição do Ativo Diferido é parte integrante do lucro líquido, sua distribuição tem natureza jurídica de dividendos. Logo, o pagamento desse lucro aos sócios tem causa – dividendos.

Neste sentido, o resultado positivo referente à contrapartida do lançamento contábil para constituir Ativo Diferido representa lucro da empresa, passível de distribuição a título de dividendos.

Adentrando-se no mérito da argumentação levantada pela d. PGFN compreende-se não ser esta a melhor compreensão sobre o tema, uma vez que em nenhum momento o art. 10 da Lei nº 9.249/95 menciona como condição para a não tributação dos lucros ou dividendos a prévia tributação na pessoa jurídica que os distribuiu. Confira-se:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Aplicando os métodos de interpretação e integração das normas tributárias expostas no Código Tributário Nacional (CTN) à isenção em tela, observa que o art. 111 do CTN viria de encontro à argumentação da d. PGFN, visto que determina que a regra isentiva deve ser interpretada literalmente:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

Destaca-se que o termo empregado pelo CTN é: “**literalmente**” e não “**restritivamente**”. Logo, não poderia o Agente Fiscal extrapolar o texto do art. 10 da Lei nº 9.249/95, para em um esforço interpretativo, incluir uma condição à fruição da isenção não imposta pelo Poder Legislativo. Tal prática importaria não só em violação ao Princípio da Estrita Legalidade, a qual a imposição tributária está jungida, como também violaria a separação dos poderes visto que o Poder Executivo estaria atuando como legislador positivo em matéria tributária. Não cabe ao intérprete restringir onde o legislador não o fez.

Nesta senda a atividade administrativa vinculada para cobrar (art. 3º do CTN) e lançar (art. 142, parágrafo único do CTN) tributos impede que a Administração Tributária atue fora dos ditames legais, utilizando-se da hermenêutica jurídica, para restringir o texto normativo aprovado pelo Poder Legislativo, de forma a onerar o patrimônio privado, vindo de encontro à opção legislativa de desoneração.

Logo o amparo buscado pela d. PGFN na interpretação do item 12 da Exposição de Motivos do art. 10 do PL nº 913/2005, de que resultou a Lei nº 9.249/95, fere o Princípio da Estrita Legalidade e a regra relativa à interpretação literal das normas isentivas prevista no art. 111, II, do CTN.

Assim, a afirmação de que a isenção para os lucros distribuídos prevista no art. 10 da Lei nº 9.249/1995 é condicionada à prévia tributação dos lucros na pessoa jurídica não encontra amparo legal.

Conclusão

Diante do exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Processo nº 16682.721261/2013-06
Acórdão n.º **2201-002.477**

S2-C2T1
Fl. 9

Nathália Mesquita Ceia

CÓPIA