



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.720747/2023-91
RESOLUÇÃO	1302-001.322 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	VIBRA ENERGIA S.A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto do relator.

Assinado Digitalmente

Henrique Nimer Chamas – Relator

Assinado Digitalmente

Sergio Magalhães Lima – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natalia Uchoa Brandao, Sergio Magalhaes Lima (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário oposto em face de acórdão da 1ª Turma da DRJ02, que julgou improcedente a impugnação da contribuinte.

Em face da contribuinte foram lavrados os autos de infração de IRPJ e CSLL (fls. 4.877 a 4.881; 4.883 a 4.888), referente ao ano-calendário de 2018, em virtude de postergação de receitas, sendo constatado o descumprimento do regime de competência aplicável ao lucro real.

Conforme relatado no Termo de Verificação Fiscal (“TVF”) (fls. 363 a 391), destaco as seguintes informações:

1- DO ESCOPO DA AÇÃO FISCAL

O procedimento de fiscalização de que trata o presente Termo foi instaurado junto ao contribuinte acima identificado com a finalidade de verificar a falta de adição de despesas com multas indedutíveis na base de cálculo da CSLL no ano calendário de 2016 e 2017.

Adicionalmente, em função dos relevantes valores, inferiu a programação ser necessário auditar as condições de dedutibilidade dos montantes a título de provisões para créditos de liquidação duvidosa excluídos na apuração do Lucro Real e da base de cálculo do IRPJ e da CSLL nos anos calendário de 2017 e 2018.

(...)

5- DA AUDITORIA:

Da Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa (PCLD) de 2018

No ano-calendário 2018 a contribuinte excluiu R\$ 3.053.238.918,79 em provisões para devedores duvidosos - PDD (contas IR002 e CS002 da parte B, PDD - PERDAS RECEBIMENTO DE CREDITOS - N/DEDUTIVEIS) conforme se verifica no extrato do LALUR parte A (DOC 12) e parte B (DOC 13), e do LACS parte A (DOC 14) e parte B (DOC 15):

(...)

Conforme antecipado pela própria programação em seu Relatório de Interesse Fiscal, chama a atenção o fato de que o principal valor “revertido” (R\$ 2.980 milhões) corresponde a recebíveis “desreconhecidos” pela contribuinte em virtude de acordo celebrado com distribuidoras do setor elétrico (Ceron, Eletroacre, Boa Vista e Amazonas Energia). Esta operação foi objeto das seguintes notas explicativas às demonstrações financeiras de 31/12/2018 (DOC 16):

7 Contas a receber, líquido

	Consolidado		Controladora	
	2018	2017	2018	2017
Partes relacionadas (nota 31)				
Fundo de investimento em direitos creditórios - FIDC - NP (nota 31.2)	190	370	160	356
Setor elétrico - Sistema Isolado (a)	1.056	2.592	1.056	2.592
Clientes governo federal	121	75	121	75
Empresas do Sistema Petróleo	253	425	465	607
Total partes relacionadas	1.620	3.862	1.802	4.029
Terceiros				
Clientes e outras contas a receber (b)	7.156	6.982	6.974	6.819
Setor elétrico - Sistema Isolado - terceiros (nota 7.2)	1.067	1.017	1.067	1.017
Total terceiros	8.223	7.999	8.041	7.836
Total das contas a receber (nota 7.1)	9.843	11.861	9.843	11.865
Receíveis de contratos com clientes				
	7.044	10.647	7.664	10.485
Outras contas a receber				
	2.029	1.212	2.209	1.377
Precatórios	22	24	22	24
Arendamentos a receber	23	25	23	25
Adiantamentos	-	-	250	179
Fundo de investimento em direitos creditórios - FIDC - NP (nota 31.2)	190	370	190	356
Financiamentos a receber	1.774	795	1.774	795
Perdas de crédito esperadas				
Terceiros	(3.340)	(2.941)	(3.276)	(2.898)
Partes relacionadas	(31)	(3.014)	(31)	(3.014)
Total das perdas de crédito esperadas	(3.371)	(5.955)	(3.307)	(5.912)
Contas a receber - líquidas	6.472	5.906	6.536	5.953
Contas a receber (circulante), líquidas				
	5.327	5.528	5.413	5.574
Contas a receber (não circulante), líquidas				
	1.145	378	1.123	379

(a) Em 2018 houve o desconhecimento do ativo e respectiva provisão para perdas de crédito esperadas, pelo acordo celebrado junto a Eletrobras e suas distribuidoras de energia (nota 7.3 e 7.4). Em 31 de dezembro de 2018 consta o saldo de R\$1.010 referente ao ICD - Instrumento de Confissão de Dívidas 2018 (nota 7.3).

(b) Inclui saldo de precatórios com o Governo do Estado de São Paulo (R\$ 22 em 2018 e R\$ 24 em 2017) - nota 31.

	Consolidado		Controladora	
	2018	2017	2018	2017
Mutação das perdas de crédito esperadas				
Saldo inicial	(5.955)	(5.995)	(5.912)	(5.955)
Ajuste adoção inicial CPC 48	(268)	-	(240)	-
Saldo inicial ajustado	(6.223)	(5.995)	(6.152)	(5.955)
(Adições)/Reversões, líquidas	(42)	1	(45)	4
Baixas (*)	2.894	30	2.894	30
Saldo final	(3.371)	(5.955)	(3.307)	(5.912)
Perdas de crédito esperadas (circulante)	(2.354)	(1.984)	(2.306)	(1.941)
Perdas de crédito esperadas (não circulante)	(1.017)	(3.971)	(1.001)	(3.971)

(*) O montante de R\$ 2.871 refere-se ao desconhecimento do contas a receber, pelo acordo celebrado junto a Eletrobras e suas distribuidoras de energia. Não houve impacto no resultado.

As adições, baixas e reversões das perdas de créditos esperadas foram reconhecidas nas despesas de vendas (nota 26).

A Companhia apresenta R\$ 3.178 de contas a receber de clientes em cobrança judicial no consolidado e R\$ 3.116 na controladora (R\$ 5.714 em 2017 no consolidado e na controladora).

7.3 Movimentação das contas a receber de clientes - Setor elétrico (Sistema isolado – Sistema Eletrobras e Terceiros)

	Fornecimento corrente (*)	CCD 2014 e 2013	CCD 2018	Total
Saldo em 31 de dezembro de 2017	16	-	-	16
Faturamentos	204	-	-	204
Recebimento	(215)	(23)	(1.607)	(1.845)
Juros	-	6	-	6
Baixas de recebíveis (**)	(2.871)	-	-	(2.871)
(Constituição) reversão de perdas de crédito esperadas	9	111	(2)	118
Baixa de perdas de crédito esperadas (**)	2.871	-	-	2.871
Reconhecimento contas a receber e recuperação de créditos	-	-	2.619	2.619
Saldo em 31 de dezembro de 2018	14	94	1.010	1.118

(*) Vendas que não foram objetos de renegociações no escopo dos CCDs.

(**) Desreconhecimento do ativo sem impacto no resultado.

7.4 Resumo dos principais fatos ocorridos

A Companhia fornece óleo combustível e óleo diesel para concessionárias de distribuição de energia controladas pela Eletrobras e produtores independentes de Energia (PIE) integrantes de sistemas isolados de energia na região norte do país. O Sistema Isolado corresponde a sistemas de produção e transmissão de energia elétrica não conectados ao Sistema Interligado Nacional (SIN).

O custo do sistema isolado é reembolsado, em sua maior parte pela CCC (Conta de Consumo de Combustíveis), um fundo setorial regulado e fiscalizado pela Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL). A CCC tem como fonte de recursos tarifas pagas por todas as concessionárias de distribuição e de transmissão de energia elétrica no contexto da CDE (Conta de Desenvolvimento Energético), um fundo destinado à promoção do desenvolvimento energético em todo o território nacional. No entanto, questões regulatórias e administrativas da CCC e CDE causaram reduções nos reembolsos da CCC a partir do ano de 2013, impactando diretamente os pagamentos à Companhia pelo fornecimento de combustíveis às concessionárias do grupo Eletrobras.

A fim de regularizar esta situação, em 31 de dezembro de 2014, foram celebrados contratos de confissão de dívida (CCDs 2014) pela Companhia e pela Petrobras com as subsidiárias da Eletrobras no montante de R\$ 5.344 (R\$ 5.194 refere-se à parcela da Companhia e R\$ 150 refere-se à parcela da Petrobras), abrangendo débitos vencidos até 30 de novembro de 2014 a serem liquidados em 120 parcelas mensais atualizados pela Selic, dos quais R\$ 5.233 (R\$ 126 referentes a títulos endossados pela Petrobras) possuía garantia real por penhor de créditos oriundos da CDE. O Sistema Eletrobras tem cumprido com os pagamentos dos CCDs 2014, mesmo com atrasos intermitentes.

Adicionalmente, a Companhia desreconheceu recebíveis que estavam sob disputas judiciais e com provisões para perdas, sem impacto no resultado. No contexto dos novos CCDs considerando as modificações substanciais em seus termos contratuais com base no acordo de 30 de abril de 2018, a Companhia avaliou o novo instrumento a valor justo igual a zero.

Após cumpridas todas as condicionantes previstas no Edital de Leilão nº 2/2018-PPI/PND e seus anexos ("Edital"), para a outorga de concessão de serviço público de distribuição de energia elétrica, a Eletrobras, concluiu a operação de transferência do controle acionário, encerrando, portanto, o processo de privatização das distribuidoras:

- Centrais Elétricas de Rondônia (Ceron) para a Energisa S/A (Compradora) - 30 de outubro de 2018;
- Eletricidade do Acre (Eletroacre) para a Energisa S/A (Compradora) - 06 de dezembro de 2018; e
- Boa Vista Energia S/A para o Consórcio formado pelas empresas Oliveira Energia e Atem (Comprador) - 10 de dezembro de 2018.

Dessa forma, os instrumentos de assunção de dívida celebrados em 30 de abril de 2018, juntamente com os contratos de confissão de dívida, que estavam condicionados a uma eventual privatização, passam a vigorar. Assim sendo, no caso da Ceron e da Eletroacre, uma parcela da dívida é assumida pela Eletrobras e no caso da Boa Vista, o contrato integral. Com isso, esses instrumentos passam a ter previsão de garantia mais sólida, consubstanciada na cessão de créditos de contratos com empresas do sistema Eletrobras. Diante desse novo cenário, a Companhia reconheceu, nas respectivas datas base das privatizações, um contas a receber de R\$ 1.220, com a Ceron, R\$ 163 com a Boa Vista e R\$ 141 com a Eletroacre.

Com relação a parte da dívida que permaneceu na Ceron e na Eletroacre, a Energisa quitou antecipadamente toda a dívida, com pagamentos em dezembro de 2018 no valor de R\$ 323 e em janeiro de 2019, no valor de R\$ 53, para os contratos da Ceron e Eletroacre, respectivamente.

Até 31 de dezembro de 2018, a Companhia registrou o montante de R\$ 2.619 de receita financeira, em função da recuperação dos créditos decorrentes dos pagamentos recebidos e do reconhecimento do contas a receber após privatizações e das atualizações.

Em 31 de janeiro de 2019 a Companhia recebeu mais uma parcela no montante de R\$ 130 da Eletrobras.

A Companhia realizou diversas medidas visando à proteção de seus direitos, incluindo ações de cobrança perante o Poder Judiciário para receber a totalidade dos créditos inadimplidos pós CCDs 2014, bem como suspensão de fornecimentos a prazo. Em 31 de agosto de 2017, a Assembleia Geral Extraordinária aprovou a cisão parcial da Companhia com a incorporação da parcela cindida pela Downstream Participações Ltda. (controlada da Petrobras), no montante de R\$ 6.339, referente aos créditos com as empresas do sistema Eletrobras repactuados em 2014 e dos valores a receber dos clientes Breitener Tabaqui e Breitener Jaraqui, ambas do Sistema Petrobras.

Em 31 de dezembro de 2017, o total de R\$ 2.992 do saldo de recebíveis relativos ao setor elétrico se encontravam com provisão para perdas de créditos, principalmente em função do histórico de inadimplências de empresas integrantes dos sistemas isolados para as vendas fora do escopo dos CCDs 2014.

No final de 2017, as distribuidoras de energia elétrica controladas pela Eletrobras foram incluídas no Programa de Parcerias de Investimentos – PPI, programa criado pelo governo federal que prevê novos investimentos em projetos de infraestrutura e de desestatização, e o processo de privatização das concessionárias de distribuição do grupo Eletrobras, foram realizadas novas negociações visando à composição de um acordo para equacionar as disputas judiciais e mitigar novas inadimplências.

Desta forma, a Petrobras e a Companhia celebraram com a Eletrobras e suas concessionárias de distribuição de energia, em 30 de abril de 2018, instrumentos contratuais para recomposição das garantias previstas nos CCDs 2014 e novos CCDs (CCDs 2018) abrangendo os recebíveis cobrados judicialmente. Adicionalmente, as partes também celebraram Instrumentos de Assunção de Dívidas, onde uma significativa parcela da dívida será assumida pela Eletrobras em caso de privatização das distribuidoras.

Os CCDs 2018 abrangem recebíveis sob disputas judiciais oriundos de fornecimentos de derivados de petróleo vencidos a partir de dezembro de 2014, num valor de R\$ 4.500, e preveem a liquidação financeira em 36 parcelas mensais e sucessivas, atualizadas por 124,75% do CDI. Esse valor possui garantias corporativas da Eletrobras até a privatização das distribuidoras, sendo que o cenário de não privatização das distribuidoras é fator de perda das garantias.

Analisando a ECD- Escrituração Contábil Digital da contribuinte, em 2018 (DOC 7, 8, 9 e 10), os lançamentos contábeis relativos aos créditos “desreconhecidos” podem ser assim resumidos:

CONTAS A RECEBER SETOR ELÉTRICO – ATIVO CTAS 12057	
(Si) 2.870	
	2.870(3)
0	

PDD SETOR ELÉTRICO – REDUTORA DE ATIVO CTA 1205900001	
	(Si) 2.870
(1) 2.870	
	(2) 2.870
(4) 2.870	
	0

BAIXA CRÉDITOS A RECEBER (RESULTADO) – CTA 34031400041	
(3) 2.870	
	(5) 2.870
0	

DESPESA COM PDD (RESULTADO) – CTA 3401000001	
	(1) 2.870
(2) 2.870	
	(4) 2.870
(5) 2.870	
0	

Efeito no resultado

LEGENDA:

Si – saldo inicial dos recebíveis renegociados com o setor elétrico em 30/04/2018

Movimentações contábeis:

- (1) Reversão da PDD do mês de abril/2018
- (2) Constituição da PDD setor elétrico em maio relativa aos recebíveis “desreconhecidos”
- (3) “Desreconhecimento” dos recebíveis
- (4) Reversão da PCLD de maio dos recebíveis “desreconhecidos”
- (5) “Estorno” PCLD recebíveis “desreconhecidos”

Toda a “engenharia” contábil demonstrada acima pode ser resumida na simples baixa dos recebíveis do ativo em contrapartida da PDD, sem efeito no resultado CONTÁBIL de 2018, tal como divulgou o contribuinte em suas demonstrações financeiras daquele ano. Resta, então, avaliar a adequação do tratamento FISCAL dessa operação na ECF.

Para isso, a primeira questão a ser avaliada é se os créditos “desreconhecidos” foram ou não tratados como dedutíveis na ECF ao longo do tempo em que integraram a PCLD contábil. Nesse sentido foi solicitado à contribuinte (TIFs Nº 3 e Nº 9) que apresentasse o detalhamento da PCLD contábil em 2017 e 2018, indicando, de forma também detalhada, a parcela relativa aos títulos tratados como dedutíveis (PCLD fiscal).

O exame da ECD de 2018 revela que os valores “desreconhecidos” em contrapartida da PCLD (vide esquema contábil acima) possui a seguinte composição por cliente:

Cliente	CNPJ	Valor em Reais
Amazonas Distribuidora de Energia S/A	02.341.467/0001-20	1.769.000.526,29
Boa Vista Energia S/A	02.341.470/0001-44	131.280.922,42
Cia. de Eletricidade do Acre - Eletroacre	04.065.033/0001-70	106.768.758,64
Centrais Elétricas de Rondônia S/A – Ceron	05.914.650/0001-66	863.912.967,38
TOTAL		2.870.963.174,73

As planilhas da PCLD FISCAL detalham, por cliente, os valores provisionados contabilmente que foram tratados como dedutíveis na ECF- Escrituração Contábil Fiscal. Os arquivos das planilhas que detalham a PCLD fiscal em 2017 (DOC 1) e 2018 (DOC 2) foram entregues em resposta ao TIFP.

Filtrando-se os clientes relacionados na tabela acima nas planilhas da PCLD FISCAL de 2017 e 2018 verifica-se que não consta quaisquer saldos para eles, donde se conclui que os valores provisionados contabilmente para estes clientes nesses períodos NÃO foram tratados como dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL até 2018.

Pode-se inferir, por conseguinte, que 94% do montante excluído em 2018 a título de PCLD corresponde à reversão efetivada na provisão em decorrência do “desreconhecimento” dos títulos de crédito renegociados com o setor elétrico, operação esta detalhadamente descrita nas notas explicativas às demonstrações financeiras daquele ano (acima reproduzidas).

Em sua resposta ao TIF Nº 5 a contribuinte apresentou os Instrumentos Particulares de Confissão de Dívida (IPCDs) relativos à operação de renegociação de recebíveis com o setor elétrico aqui tratada (DOC 3). De acordo com esses documentos, a nova composição do ativo com aqueles clientes passou a ser a seguinte:

Cliente	CNPJ	Valor em Reais
Amazonas Distribuidora de Energia S/A	02.341.467/0001-20	2.713.815.881,14
Boa Vista Energia S/A	02.341.470/0001-44	198.267.434,85
Cia. de Eletricidade do Acre - Eletroacre	04.065.033/0001-70	172.255.018,49
Centrais Elétricas de Rondônia S/A – Ceron	05.914.650/0001-66	1.400.706.365,31
TOTAL		4.485.044.699,79

Ocorre que, conforme já demonstrado e informado pela própria contribuinte nas suas demonstrações financeiras, a reversão dos títulos “desreconhecidos” não produziu efeitos no resultado de 2018. Por outro lado, a receita relativa a esses recebíveis foi tributada quando da emissão das respectivas notas fiscais de venda e a provisão para perdas foi adicionada quando constituída. Assim, para que a exclusão da reversão dessa provisão em 2018 possa ser admitida, há de se comprovar que a receita relativa aos novos títulos que substituíram aqueles “desreconhecidos” tenha sido integralmente reconhecida no resultado de 2018. Nesse sentido foi a contribuinte intimada através do TIF Nº 16.

Em resposta ao TIF Nº 16 a contribuinte apresentou a planilha denominada “Reconhecimento vlr justo térmicas” (DOC 4) detalhando o reconhecimento contábil da receita dos novos títulos (os IPCDs). Da análise desse material e do seu cotejamento com a ECD (DOC 11) foi possível constatar que toda a receita relativa aos IPCDs da Boa Vista Energia, Ceron e Eletroacre foi registrada dentro do ano-calendário de 2018, de forma que a exclusão da reversão da provisão relativa aos títulos “desreconhecidos” destas empresas (ativo antigo) pode ser admitida.

No entanto, o mesmo não aconteceu com o IPCD da Amazonas Energia. Como é possível verificar da análise da planilha mencionada no parágrafo anterior, apenas 8 parcelas das 36 previstas no IPCD foram reconhecidas no ano-calendário de 2018.

O título possui valor de face de R\$ 2.713.815.881,14 a ser pago em 36 parcelas calculadas pelo sistema SAC, corrigidas de acordo com os índices previstos no instrumento de confissão de dívida (DOC 3), conforme transcrito a seguir:

(...)

Note-se que o instrumento celebrado entre as empresas estabelece o Sistema de Amortizações Constantes – SAC como método de amortização da dívida. Nesse sistema o valor das amortizações periódicas (mensais no caso) permanece sempre o mesmo ao longo do contrato, sendo acrescido dos juros contratuais apurados sobre o saldo remanescente em bases também mensais. Diante disso, e considerando o valor de face do novo ativo, a dívida deveria ser paga em 36 parcelas de R\$ 75.383.774,48, com juros calculados sobre os saldos devedores.

Veja que a planilha apresentada pela empresa (DOC 4) está considerando como valor de principal o valor da dívida original, ou seja, R\$ 1.769.000.526,36 (36 x R\$ 49.138.903,51), porém, essa interpretação está equivocada. A empresa desreconheceu os recebíveis anteriores, assim, o IPCD trouxe um novo ativo para a companhia, que passou a ser corrigido, a partir da sua assinatura, nos termos estabelecidos naquele instrumento. Assim, a receita a ser reconhecida em 2018, observando-se o princípio da competência, corresponde ao valor total do novo ativo, qual seja R\$ 2.713.815.881,14.

Portanto, na data da celebração do acordo (30 de abril de 2018) deveria o título ter sido integralmente ativado em contrapartida do resultado. Mas o que se verifica pela própria planilha apresentada pela contribuinte (DOC 4), corroborada por sua ECD (DOC 11), é que apenas 8 dessas parcelas foram reconhecidas no resultado daquele ano, ou seja, apenas o equivalente a R\$ 603.070.195,81 do total do principal. Os demais R\$ 2.110.745.685,33 somente foram reconhecidos no resultado de 2019, fora, portanto, do seu período de competência (2018), o que implica numa postergação de receita.

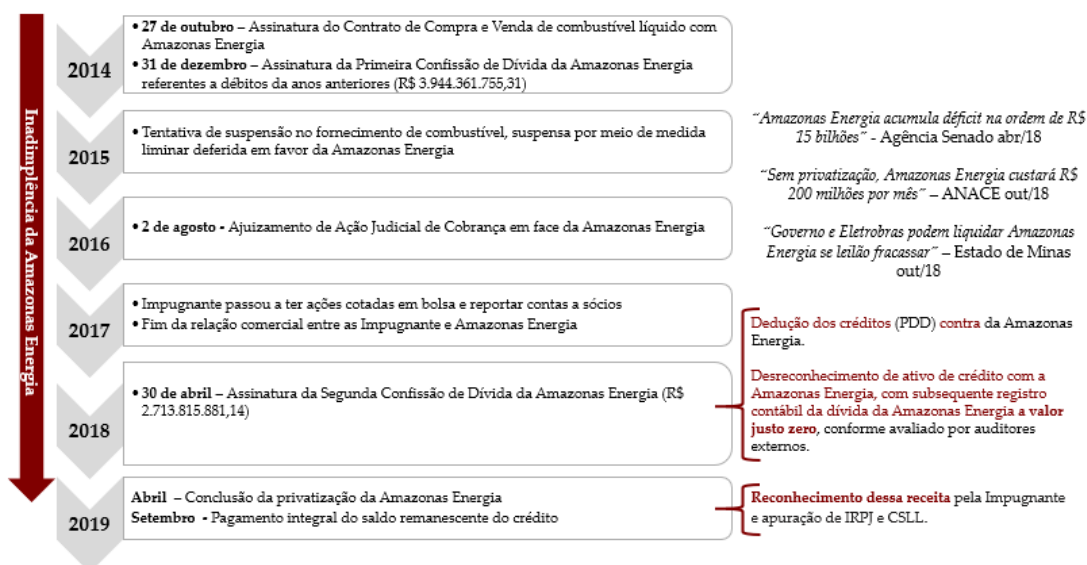
Importa esclarecer que em sua planilha a empresa dividiu o valor entre “principal” de R\$ 49.138.903,51 e “juros + AM” que contemplam os juros devidos mensalmente e o valor que a empresa considerou como atualização monetária do principal, e como já esclarecido, no entendimento da fiscalização, não há o que se falar em atualização monetária, visto que a partir da assinatura do IPCD surgiu um novo ativo com valor total de R\$ 2.713.815.881,14, que equivale a 36 parcelas de R\$ 75.383.774,48.

Já os juros contratuais apurados pelo sistema SAC, são devidos a partir da celebração do acordo, e como já dito, são calculados e reconhecidos mensalmente a cada pagamento efetuado.

Diante de todo o exposto, e considerando que a contribuinte apurou lucro real em 2018, resta configurada postergação de recolhimento de IRPJ e CSLL devidos sobre a receita de R\$ 2.110.745.685,33 registrada fora do seu período de competência.

A contribuinte apresentou impugnação (fls. 4.905 a 4.960). Narra sobre o contexto do surgimento da dívida e as dificuldades para o seu recebimento, defendeu inexistir certeza e liquidez sobre os valores a serem recebidos da Amazonas Energia, de modo que no ano-calendário de 2018 somente reconheceu nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL os montantes pagos naquele ano, ao passo que no ano de 2019 foi reconhecido o restante, pois a liquidação do crédito foi uma condição para a aquisição do controle da companhia durante o seu processo de privatização.

Colaciona a seguinte imagem que resumem os fatos:



Quanto aos argumentos que fundamentam sua irrisignação, assim os sumariza:

(A) Os Auto de Infração possuem vícios insanáveis de nulidade considerando-se que o critério adotado pela fiscalização atropelou diversos pressupostos legais - artigo 142 do Código Tributário Nacional - que autorizam a exigência do IRPJ e da CSLL e, conseqüentemente, não representam valores que possam caracterizar uma efetiva base de cálculo do imposto em questão, na medida em que:

A. Caso se admitisse que houve postergação de receita, o valor a ser reconhecido em 2018 não poderia ser composto por juros vencidos em 2019

B. Caso se se admitisse que houve postergação de receita, o valor da receita a ser reconhecida no ano-calendário de 2018 deveria ter sido avaliada pelo seu valor justo, considerando-se, dentre outros, o valor presente do principal a ser pago até o ano-calendário de 2021; e

C. O lançamento fiscal deixou de observar a necessária recomposição das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme orientação das próprias autoridades fiscais formalizada por meio do Parecer Normativo nº 02/1996, sendo ilegítima a imputação realizada.

(B) Ainda que não se entenda que o auto de infração é nulo, a Impugnante demonstra a sua improcedência, tendo em vista que:

(i) Não é possível exigir-se IRPJ e CSLL sobre valores ilíquidos e incertos, conseqüentemente, não seria possível reconhecer contábil ou fiscalmente a receita de uma dívida inadimplida consistentemente por anos;

(ii) Os lançamentos contábeis de desreconhecimento de ativo e reconhecimento de outro ativo, com base nos ditames do CPC 48, não possuem efeitos fiscais se não implicarem ocorrência de fato gerador de IRPJ e CSLL. O simples fundamento de reconhecimento de novo ativo na contabilidade da Impugnante não é, por si só, um fundamento jurídico passível de submeter a Impugnante à lavratura de autuação fiscal;

(iii) O valor justo da dívida, em 2018, ser zero possuía respaldo fático e estava apoiado nas boas práticas contábeis. A Segunda Confissão de Dívida se referia a valores devidos pela Amazonas Energia à Impugnante há anos, e que o pagamento estava vinculado à privatização daquela sociedade, sujeita a condições futuras e incertas, então, a Impugnante concluiu não havia liquidez e certeza que justificasse a inclusão do seu crédito nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL antes do efetivo recebimento dos valores que estavam sendo exigidos da Amazonas Energia, inclusive, por meio de Ação Judicial de Cobrança apresentada já em 2016; e,

(iv) Ainda que se entenda que o reconhecimento das receitas objeto da autuação devesse ter sido feito em 2018, a sua tributação para fins de IRPJ e CSLL só ocorreria em 2019 e 2020 com o efetivo recebimento dessas receitas nos termos do artigo 480 do RIR/18 que dispõe sobre o diferimento na tributação de receitas oriundas de contratos com entes governamentais para o momento de seu efetivo recebimento.

A DRJ julgou a impugnação improcedente, conforme acórdão de fls. 7.238 a 7.276.

As nulidades arguidas foram afastadas, pois as informações utilizadas no lançamento coincidem com a ECD transmitida pela contribuinte, bem como o valor de face da dívida foi o ponto de partida para o cálculo dos tributos lançados nos autos de infração; de igual modo, sustenta que o método da imputação proporcional é cabível e referendado pelo Parecer PGFN/CAT nº 74/2012.

No mérito, quanto ao tratamento da receita proveniente do Instrumento Particular de Confissão de Dívida (“IPCD” ou “**segunda confissão de dívida**”), firmado entre a recorrente e a Amazonas Energia, enfrenta o “desreconhecimento” dos valores devidos pela Amazonas Energia na ECD da contribuinte e verifica que de todas as reversões analisadas, a referente à Amazonas Energia foi a única que não teve a totalidade dos valores reconhecidos no ano-calendário de 2018, o que caracterizou a postergação de receitas. Sustenta que existem significativas diferenças entre as confissões de dívidas, constituindo novação. Entendeu não ser aplicável na esfera federal o CPC nº 48 nos termos do ADE Cosit nº 1/2018. Rejeitou também a alegação de que as receitas decorrentes da Amazonas Energia estariam submetidas ao artigo 480 do RIR/2018, admitindo o diferimento da tributação do IRPJ e da CSLL, pois o referido artigo trata de diferimento de receitas referentes a contratos com prazo de execução superior a um ano e no momento da elaboração do IPCD já havia ocorrido o fornecimento do combustível líquido e o diferimento do recebível dos valores devidos não ocorreu em virtude do prazo do contrato, mas sim do inadimplemento do pagamento dos valores.

A contribuinte foi intimada em 28 de junho de 2024 e apresentou Recurso Voluntário (fls. 7.285 a 7.340) em 25 de julho de 2024. Reprisa as alegações da impugnação.

Posteriormente, em 22 de agosto de 2024, apresentou nova petição, trazendo aos autos Parecer Jurídico sobre o tema.

Em 31 de outubro de 2024, juntou laudo, cujas conclusões são:

- a) Quando da elaboração do Auto de Infração, a auditora fiscal entendeu, de forma equivocada em nosso entendimento, que a assinatura de um Instrumento Particular de Confissão de Dívidas (IPCD) representaria hipótese de recuperação de créditos e que, neste momento, deveria ocorrer a tributação para fins de IRPJ e CSLL;
- b) Como desenvolvido neste trabalho, entendemos que a Recuperação de Créditos, neste caso concreto, só ocorreu quando do efetivo recebimento;
- c) Também identificamos que a autoridade tributária considerou que os encargos de mora devidos também deveriam ser tributados quando da assinatura do IPCD, em desacordo com o previsto na Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017, art. 73, § 3º que expressamente determina que referidos valores devem adicionados às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL quando se tornarem disponíveis, o que, no caso analisado só ocorreu quando dos seus respectivos recebimentos;
- d) Outro ponto identificado quando da análise do Auto de Infração foi a aplicação equivocada do Parecer PGFN CAT nº 74/2012 (genérico), que trata do pagamento em atraso, sem a adição da multa de mora e não do Parecer Normativo nº 2/1996, (específico) aplicado quando ocorre a Inobservância do Regime de Competência, que foi o motivo para a constituição do crédito tributário.
- e) Por fim, mas não menos importante, também identificamos erro quando do cálculo da imputação de pagamentos, uma vez que a auditora fiscal não levou em conta as datas dos efetivos recolhimentos efetuados no ano-calendário 2019. Considerou que todos os pagamentos teriam sido realizados na data de vencimento dos ajustes anuais, que no ano-calendário 2020 era 31/03/2020 (os pagamentos efetuados ocorreram entre fevereiro e outubro de 2019 (competência janeiro a setembro de 2019).

Ainda em 16/07/2015, a contribuinte juntou nova petição e documento comprobatório, informando que em março de 2025, houve o trânsito em julgado da decisão prolatada na ação de cobrança da dívida objeto do litígio, que homologou a segunda confissão de dívida e expressamente dispôs que não houve novação contratual, por inexistir ânimo de novar do credor, sendo uma obrigação que apenas confirma a primeira.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Henrique Nimer Chamas**, Relator.

Admissibilidade

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para a sua admissibilidade, portanto, dele conheço.

Delimitação da lide

O litígio se refere à acusação de postergação do reconhecimento de receita decorrente da segunda confissão de dívida pactuada pela contribuinte com a Amazonas Energia, nos termos do artigo 6º, §5º, do Decreto-lei nº 1.598/1977.

Em outubro de 2014, a contribuinte celebrou Contrato de Compra e Venda de Combustível Líquido com a Amazonas Energia (subsidiária da Eletrobrás, fls. 5.087 a 5.126), contrato este que foi inadimplido e deu origem ao crédito. Conforme relatado no TVF, as receitas relativas aos recebíveis foram tributadas quando da emissão das notas fiscais de venda e a provisão para perdas foi adicionada ao lucro real quando constituída (no respectivo período).

Em dezembro de 2014, foi celebrada a primeira confissão de dívida, abrangendo débitos vencidos até 30 de novembro de 2014, incluindo o decorrente do contrato com a Amazonas Energia, a serem liquidados em 120 parcelas mensais, atualizadas pela SELIC. Tal confissão de dívida foi objeto de ação judicial almejando satisfazer a pretensão ao recebimento dos valores, porquanto inadimplida.

Em 30 de abril de 2018, foi celebrada a segunda confissão de dívida (fls. 6.702 a 6.709), em que a Amazonas Energia reconhece que o saldo atualizado de sua dívida correspondia a R\$ 2.713.815.881,14 e pactua o seu pagamento em até 36 (trinta e seis) parcelas mensais e sucessivas, devidas a partir de abril de 2018 e atualizadas com base na taxa de juros equivalente a 124,75% do CDI, de forma que o pagamento deveria ser concluído em abril de 2021. Havia a possibilidade de pagamento antecipado a critério exclusivo da Amazonas Energia.

Quando da pactuação da segunda confissão de dívida, a recorrente desreconheceu recebíveis sob disputa judiciais, sem impacto no resultado, conforme o CPC nº 48.

Ainda no ano de 2018, foram deduzidos da base de cálculo do IRPJ os valores da primeira confissão de dívida, objeto de ação judicial, conforme determina o RIR/18. Além disso, como a segunda confissão de dívida foi pactuada nesse mesmo ano e tendo ocorrido o desreconhecimento dos créditos sem efeitos no resultado, conforme afirma a acusação fiscal, deveriam ter sido reconhecidos integralmente na base de cálculo do lucro real, segundo o regime de competência.

Isto é, no início, ocorreu a tributação dos valores faturados à Amazonas Energia em respeito ao regime de competência, foi constituída provisão (adicionada ao lucro real) e somente quando cumpridos os requisitos do artigo 347 do RIR/2018 foram deduzidas as perdas de crédito do lucro real.

Exatamente por isso o desreconhecimento contábil do ativo não teve efeito no resultado e foi necessário verificar o tratamento fiscal dos valores quando ocorrera a segunda confissão de dívida. Nesse contexto, no ano de 2018, em face da celebração da segunda confissão de dívida, tais valores, conforme alega a acusação fiscal, deveriam ser reconhecidos integralmente

no resultado da contribuinte (o que aconteceu com as dívidas repactuadas com a Boa Vista Energia, Ceron e Eletroacre), segundo o regime de competência.

Contudo, com relação à Amazonas Energia e respectivo instrumento de confissão de dívida, foi oferecida à tributação no ano-calendário de 2018, 8 parcelas das 36 previstas. No ano de 2019 se ofereceu à tributação o restante das parcelas, em virtude da quitação antecipada da dívida.

A postergação de receita surgiu dessa situação, a fiscalização entendeu que a repactuação da dívida deu azo ao oferecimento da totalidade dos valores à tributação no ano-calendário de 2018.

Esse é objeto de escrutínio e do litígio.

PRELIMINARES

Juntada de Parecer e Laudo após apresentado o Recurso Voluntário

Após a juntada do Recurso Voluntário, a contribuinte apresentou parecer jurídico elaborado pelo jurista Sérgio André Rocha (fls. 7.388 a 7.423). Além disso, anexou laudo de fls. 7.428 a 7.449.

Conforme já me posicionei em outras ocasiões, o parecer não é prova que necessariamente vincula o julgador administrativo ao seu enfrentamento, porquanto exprime uma opinião jurídica sobre o assunto em litígio. Presta às finalidades de esclarecimentos sobre o tema, segundo a ótica do seu redator.

O laudo, por outro lado, tem o condão de auxiliar na compreensão do tema objeto do litígio, mas também expressa uma análise sobre os autos de infração, não tendo o condão de *provas materiais* relacionadas à infração autuada.

Não se tratando de prova nova sujeita às regras do Decreto-lei nº 70.235/1972, e que também não se situa no campo material apto a esclarecer aspectos essenciais sobre o litígio, não vejo prejuízos em sua aceitação.

Logo, em homenagem à verdade material e ao formalismo moderado, recebo e admito a juntada do parecer jurídico.

Diligência

A demanda é inaugural na jurisprudência deste Conselho.

Não obstante o lançamento tenha sido feito com base em postergação do reconhecimento de receita sujeita ao IRPJ, a matéria jurídica subjacente aos fatos é a norma específica da recuperação de créditos perdidos prevista no artigo 12 da Lei nº 9.430/1996. A bem da verdade, as acusações fiscais são pelo descumprimento do regime de competência e, ao cabo,

se deve decidir sobre o regime contábil de reconhecimento de receitas aplicável à recuperação de créditos pedidos.

Isso se reforça com o desenrolar fático subjacente ao lançamento, pois, na essência, tem-se uma dívida original, transacionada pelo credor e devedor, cujos pagamentos geram efeitos fiscais que são o objeto da lide (momento do oferecimento à tributação dos créditos recuperados – regime de caixa vs. regime de competência e qual sua extensão: valor principal e/ou juros?).

Nota-se que a autoridade fiscal entendeu que todo o valor objeto da segunda confissão de dívida (fls. 6.702 a 6.709) celebrada em 2018, onde a Amazonas Energia reconhece que o saldo atualizado de sua dívida originária correspondia a R\$ 2.713.815.881,14, deveria ter sido oferecido à tributação conforme o regime de competência - e não conforme o recebimento das parcelas do acordo. Foi aplicado o Parecer PGFN CAT nº 74/2012, que trata da imputação de pagamento, quando há postergação de pagamento sem adição de multa de mora.

Como o fundamento do auto de infração foi o artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/1977 e, com base na regra de imputação de pagamentos, verifica-se que a autoridade fiscal não considerou que o lucro real da contribuinte era apurado com base nas estimativas levantadas em balanço de suspensão ou redução, a fim de que a imputação fosse feita mês a mês, ajustando-se o lucro real.

Isto é, a autoridade fiscal entendeu que os efeitos da postergação de pagamento ocorreram na data de vencimento dos ajustes anuais, em 31/03/2020 (fl. 4.670), e não na data dos efetivos recolhimentos das antecipações, em cada mês do ano de 2019.

Este é o primeiro esclarecimento a ser endereçado na diligência.

Ainda, a situação demanda outro aprofundamento, porque dentro do montante recebido/recuperado pela recorrente, existem juros que incidiram sobre o valor original da dívida de outubro de 2014, bem como na segunda confissão de dívida, previu-se a incidência de juros sobre o pagamento das parcelas do acordo e quitação da dívida.

Nesse cenário, o artigo 74, §§2º e 3º, da IN RFB nº 1.700/2017 prevê que os juros vincendos poderão ser computados na determinação do lucro real e do resultado ajustado na medida em que forem incorridos:

Seção IV

Dos Créditos Recuperados

Art. 74. Deverá ser computado na determinação do lucro real e do resultado ajustado o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real.

(...)

§ 2º Para fins do disposto neste artigo, os juros vincendos poderão ser computados na determinação do lucro real e do resultado ajustado à medida que forem incorridos.

§ 3º Os valores excluídos deverão ser adicionados no período de apuração em que, para os fins legais, se tornarem disponíveis para a pessoa jurídica credora ou em que for reconhecida a respectiva perda.

A regra interpretada deixa claro que, independentemente de o montante principal da dívida originária seguir o regime de competência ou caixa, os juros vincendos podem ser oferecidos à tributação conforme o seu efetivo recebimento, pelo regime de caixa.

Nesse cenário, o segundo ponto que justifica a conversão em diligência diz respeito à quantificação adequada de duas variáveis relacionadas aos juros incorridos:

- (i) O valor dos juros que corrigiram o montante principal da dívida, que data de outubro de 2014, até 30 de abril de 2018, momento em que celebrada a segunda confissão de dívida; e
- (ii) O valor dos juros incorridos nos pagamentos das parcelas da dívida, até sua quitação integral.

Tais esclarecimentos são necessários, porquanto, ainda que se entenda que o *valor originário* da dívida deva ser oferecido à tributação pelo regime de competência, os juros vincendos incorridos sobre esse valor originário não estariam sujeitos ao regime de competência e afastada seria a hipótese fiscal de postergação de receitas, ao menos, em parte.

Outrossim, ainda que se compreenda que, a partir da segunda confissão de dívida, o novo valor pactuado (valor original somado aos juros até a sua celebração, em abril de 2018) deva ser oferecido à tributação pelo regime de competência, parte das parcelas pagas pela devedora e recebidas pela contribuinte estavam sujeita à taxa de juros equivalente a 124,75% do CDI.

Portanto, os dois cenários justificam a conversão do julgamento em diligência, para que: (i) seja esclarecido pela autoridade fiscal a imputação de pagamento feita nos autos de infração; e (ii) a contribuinte apresente memória de cálculo relacionando os dois cenários acima delineados e destacando dos pagamentos o valor amortizado do montante originário da dívida os juros incorridos, desde outubro de 2014 e, num segundo cenário, a partir da celebração da segunda confissão de dívida, em abril de 2018, devendo a autoridade de origem verificá-los e se manifestar sobre a situação.

Formulo os seguintes quesitos e determino:

- (i) a devolução dos autos à unidade de origem;
- (ii) que a autoridade fiscal se manifeste sobre a imputação de pagamento realizada no lançamento de ofício, no que tange à opção da contribuinte pelo lucro real apurado por estimativas calculadas em balanço de suspensão ou redução e a data do pagamento das estimativas consideradas atrasadas

- (fevereiro a outubro de 2019), porquanto a autoridade fiscal consolidou os pagamentos em 20/03/2020;
- (iii) que a contribuinte seja intimada a apresentar, no prazo de 30 dias, os cálculos dos juros vincendos incorridos *(a)* sobre o *valor originário da dívida*, de outubro de 2014 até a data de pagamento da dívida (se necessário, imputando proporcionalmente a amortização sobre o valor principal), e *(b)* sobre o valor repactuado em abril de 2018 até o efetivo pagamento da dívida, também, se necessário, realizando a imputação proporcional da amortização da dívida;
 - (iv) que a autoridade de origem analise os documentos e, se necessário, também efetue os mesmos cálculos;
 - (v) que a autoridade de origem apresente os efeitos fiscais dos dois cenários relacionados aos juros incorridos: *(a)* considerando que o valor originário da dívida em outubro de 2014 deveria ter sido oferecido à tributação sob o regime de competência, de modo que os juros incorridos poderiam ser oferecidos à tributação pelo regime de caixa e, *(ii)* considerando que a repactuação da dívida em abril de 2018 se tornou o “novo valor originário da dívida”, devendo ser oferecido à tributação pelo regime de competência e que os juros incorridos poderiam ser oferecidos à tributação pelo regime de caixa;
 - (vi) que a autoridade de origem elabore relatório conclusivo sobre a questão, indicando, inclusive, os impactos na base de cálculo do lançamento e na sua quantificação;
 - (vii) que seja intimada a contribuinte a se manifestar sobre o resultado da diligência, no prazo de 30 dias; e
 - (viii) que os autos sejam devolvidos a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, após decorrido o prazo acima.

Ao final, com o resultado da diligência, crê-se que o litígio estará maduro para julgamento, porquanto a controvérsia sobre a imputação de pagamento e os juros incorridos sobre a dívida original de outubro de 2014 ou, ainda, sobre eventual interpretação de que a dívida se renovara em abril de 2018, estará esclarecida.

Assinado digitalmente

Henrique Nimer Chamas