



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11052.720012/2018-01
ACÓRDÃO	1401-007.585 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de setembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	PETRO RIO O&G EXPLORACAO E PRODUCAO DE PETROLEO LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2013

DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 173, I, DO CTN.

O disposto no REsp nº 973.733 SC, de aplicação obrigatória para os conselheiros do CARF, determina que somente deva ser adotada a sistemática de contagem do prazo decadencial prevista no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional, no caso antecipação do tributo pelo contribuinte e inocorrência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações.

DEDUÇÃO DE DESPESAS. ETAPA DE DESENVOLVIMENTO. ART. 416 RIR/99. ABRANGÊNCIA. NORMA GERAL. ART. 299 RIR/99. INAPLICÁVEIS NORMAS ESPECIAIS DIRIGIDAS A OUTRAS ATIVIDADES E SETORES.

A autorização de dedução de despesas contida art. 416 do RIR/99 (art. 12 do Decreto-Lei nº 62/66) não foi suprimida ou alterada após a edição da Lei nº 9.478/97. E, desde a sua veiculação, foram contemplados na sua autorização de dedução os gastos percebidos com a etapa de desenvolvimento dos campos de petróleo. Por determinação expressa de Lei, as atividades da etapa de desenvolvimento compõem a fase de produção prevista nos Contratos de Concessão para a extração de petróleo, o que igualmente se verifica estampado nas Portarias da ANP, não sendo correto dar tratamento fiscal autônomo e diverso às despesas dessa etapa. Não se questiona a dedutibilidade das despesas percebidas na fase de produção. A natureza dos gastos com a etapa de desenvolvimento também se amolda ao disposto no art. 299 do RIR/99 quanto às despesas operacionais, dedutíveis, revelando-se indevido o afastamento dessa

norma geral para a aplicação de normas especiais, expressamente dirigidas a outras atividades, de outros setores.

IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.

Decorrendo a exigência de CSLL da mesma imputação que fundamentou o lançamento do IRPJ, deve ser adotada, no mérito, a mesma decisão, desde que ausentes arguições específicas e elementos de prova distintos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, afastar a arguição de decadência. Vencida a Conselheira Luciana Yoshihara Arcângelo Zanin que lhe dava provimento. Por unanimidade de votos, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário para cancelar a exigência. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos.

Sala de Sessões, em 23 de setembro de 2025.

Assinado Digitalmente

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin – Relatora

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício.

Participaram da sessão de julgamento os julgadores: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Andressa Paula Senna Lísias e Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por PRIO COMERCIALIZADORA LTDA., qualificada nos autos, contra o Acórdão n.º 01-36.663, proferido pela 5ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém (DRJ/BEL), que julgou improcedente a impugnação e manteve o Auto de Infração lavrado pela Fiscalização.

I. Histórico Processual e Acusação Fiscal

O procedimento fiscal teve início com o objetivo de verificar o cumprimento das obrigações tributárias referentes ao IRPJ e à CSLL para o ano-calendário de 2013. A Fiscalização constatou que a Recorrente, PRIO COMERCIALIZADORA LTDA., apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para o IRPJ e a CSLL, respectivamente, no valor de R\$ 263.770.745,39.

A acusação fiscal fundamentou-se na glosa de despesas operacionais declaradas pela contribuinte, no valor de R\$ 213.108.993,08, das quais R\$ 137.891.012,18 foram consideradas parcelas não dedutíveis. A Fiscalização argumentou que a empresa se encontrava em fase pré-operacional em 2013, sem auferir receitas da atividade, e que, portanto, as despesas exploratórias deveriam ter sido capitalizadas como ativo diferido, e não deduzidas imediatamente. Como consequência, a Fiscalização efetuou ajustes que reduziram o prejuízo apurado para R\$ 125.879.733,21 para fins de IRPJ e CSLL.

Adicionalmente, a Fiscalização apontou que a Recorrente não procedeu aos ajustes devidos em decorrência do Regime Tributário de Transição (RTT), instituído pelas Leis nº 11.638/2007 e nº 11.941/2009, que visavam neutralizar os efeitos tributários das novas regras contábeis (IFRS).

Os Autos de Infração foram lavrados em 17/12/2018 (Fl. 454), e a ciência da autuação ocorreu em 04/01/2019, por decurso de prazo após a disponibilização na Caixa Postal do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE) em 20/12/2018 (Fl. 467, 469).

II. Impugnação e Decisão de Primeira Instância (DRJ)

Irresignada, a Recorrente apresentou impugnação em 22/01/2019 (Fl. 475), alegando, preliminarmente, a decadência do direito de a Fazenda Nacional revisar o lançamento. No mérito, defendeu a dedutibilidade das despesas exploratórias e a desnecessidade de ajustes RTT.

A 5ª Turma da DRJ/BEL, por meio do Acórdão n.º 01-36.663, proferido em 30/05/2019 (Fl. 595), manteve integralmente o lançamento fiscal, sob os seguintes fundamentos:

Afastou a preliminar de decadência, argumentando que, como a contribuinte declarou prejuízo fiscal e não houve pagamento, o termo inicial para a contagem do prazo decadencial se desloca do art. 150, §4º, do CTN, para o art. 173, inciso I, do CTN (Fl. 602).

A DRJ reiterou o entendimento da Fiscalização de que a empresa estava em fase pré-operacional em 2013, e que os gastos efetuados nessa fase deveriam ser registrados no ativo diferido para posterior amortização. Mencionou que a autoridade lançadora não glosou as

despesas por classificá-las como gastos de prospecção, mas sim **por entender que deveriam ser consideradas pré-operacionais** (Fl. 601).

Por fim, a DRJ confirmou a necessidade dos ajustes RTT, afirmando que a Recorrente não os realizou, e que os valores declarados como despesas operacionais possuíam, para fins tributários, natureza de despesas pré-operacionais (Fl. 599).

A ciência do Acórdão da DRJ ocorreu em 23/03/2020, por acesso ao DTE (Fl. 610, 611).

III. Recurso Voluntário

Em 20/04/2020, a Recorrente interpôs o presente Recurso Voluntário (Fl. 613), pugnando pela reforma integral do acórdão recorrido e o consequente cancelamento da autuação fiscal. Os principais argumentos aduzidos são:

Decadência: A Recorrente reitera a tese de que o prejuízo fiscal apurado em 2013 foi tacitamente homologado em 31/12/2018, nos termos do art. 150, §4º, do CTN, uma vez que a ciência da autuação ocorreu somente em 04/01/2019. Critica a aplicação do art. 173, I, do CTN pela DRJ, bem como a utilização de precedentes que tratam de matéria previdenciária, alheia ao caso em tela (Fl. 616).

Dedutibilidade das Despesas Exploratórias: A Recorrente sustenta que, em 2013, já se encontrava em fase operacional de prospecção e extração de petróleo e gás natural, conforme a Lei nº 9.478/1997. Argumenta que as despesas exploratórias são de natureza operacional e dedutíveis, com base no art. 349, §1º, do RIR/99, e que a capitalização é meramente opcional, conforme o art. 325, II, 'c', do RIR/99. Defende que o art. 416 do RIR/99, embora originalmente direcionado à Petrobras, é aplicável a todas as empresas do setor em razão da quebra do monopólio (EC nº 9/1995) e do princípio da isonomia (art. 173, §2º, da CF/88). Para corroborar sua tese, cita os Pareceres PGFN/CAT n.º 2.576/2006 e n.º 936/2017, que reconhecem a dedutibilidade dessas despesas para todas as empresas do setor. Aponta, ainda, a confusão da DRJ entre "gastos com desenvolvimento" e "gastos com prospecção e extração de petróleo", e a irrelevância de despesas gerais mencionadas no acórdão, que seriam inerentes à atividade empresarial (Fl. 616, 617, 618, 619, 620, 621, 622, 623, 624, 625).

Descabimento do Ajuste RTT: A Recorrente argumenta que a apropriação das despesas em 2013 não decorreu da entrada em vigor do IFRS, mas sim da correta aplicação da legislação tributária que já autorizava a dedução integral dos gastos exploratórios. Portanto, não haveria ajuste RTT a ser feito (Fl. 626).

Inexistência de Efeito Adverso: A Recorrente alega que não obteve qualquer vantagem ao lançar as despesas em 2013, pois o resultado foi prejuízo fiscal. Adicionalmente, informa que os ativos exploratórios em questão foram baixados/alienados em 2015, o que, em sua visão, tornaria a dedução válida, ainda que em período subsequente, sem causar prejuízo ao Fisco.

A manutenção da autuação, contudo, cercearia seu direito de utilizar o crédito fiscal apurado (Fl. 651).

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin**, Relatora.

O recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

I - PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

A questão prejudicial de mérito cinge-se à análise do prazo decadencial para a revisão do prejuízo fiscal apurado pela Recorrente no ano-calendário de 2013.

A Recorrente sustenta que, tratando-se de tributo sujeito a lançamento por homologação (IRPJ e CSLL), o prazo para a Fazenda Pública se manifestar sobre o prejuízo fiscal declarado seria de cinco anos a contar do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN). Tendo o fato gerador ocorrido em 31/12/2013, o direito de revisão do Fisco teria decaído em 31/12/2018. Como a ciência do Auto de Infração se deu apenas em 04/01/2019, o lançamento seria extemporâneo.

A autoridade fiscal, por sua vez, e o acórdão recorrido, defenderam a aplicação da regra geral do art. 173, I, do CTN. O fundamento é que, na ausência de pagamento antecipado — uma vez que foi apurado prejuízo fiscal —, não haveria o que se homologar, deslocando-se o termo inicial do prazo decadencial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Assiste razão à Recorrente.

O lançamento por homologação não se restringe à mera verificação do pagamento. A atividade do sujeito passivo, que a autoridade administrativa homologa, expressa ou tacitamente, compreende o complexo de atos necessários à apuração do tributo, incluindo a determinação da base de cálculo, a aplicação da alíquota e, por consequência, a apuração de saldo a pagar ou de prejuízo fiscal.

A declaração de prejuízo fiscal, portanto, constitui a própria atividade do contribuinte sujeita à homologação. A ausência de recolhimento não descaracteriza a natureza do lançamento, apenas reflete o resultado negativo da apuração. Negar a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN a essa situação criaria uma distinção não prevista em lei, penalizando o contribuinte que apura prejuízo com um prazo decadencial mais elástico para a revisão de seus procedimentos.

Este Conselho já consolidou entendimento nesse sentido, conforme se extrai do Acórdão nº 9101-002.872, citado pela Recorrente, que acolheu as razões de decidir da i. Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio:

"No presente caso, a contribuinte não apurou lucro nos períodos fiscalizados, mas apresentou DIPJ informando ao Fisco a apuração de prejuízo fiscal e base negativa [...]. Assim, a apuração correspondente, justificando a ausência de recolhimento, foi regularmente informada ao Fisco em cumprimento da obrigação acessória que a legislação impõe aos contribuintes nestas condições, de modo que, em princípio, o prazo para sua revisão seria aquele exposto no art. 150, § 4º do CTN."

Cito ainda voto vencedor do Acórdão 9101-005.136 da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, na sessão de julgamento de 6 de outubro de 2020, da lavra da Conselheira a Livia De Carli Germano, no qual se discutiu o alcance da decisão proferida no Recurso Especial Repetitivo do STJ nº 973.733 e se entendeu ser aplicável o termo inicial previsto no art. 150, § 4º, do CTN para contagem do prazo decadencial para revisão do prejuízo fiscal apurado pelo contribuinte.

Mais controversos, todavia, são os casos em que não há tal alegação de dolo, fraude ou simulação e, mesmo assim, o Fisco pretende a aplicação do artigo 173, I, do CTN em detrimento do artigo 150, §4º. É o que ocorre no caso dos autos.

Nesse passo, observo que se encontra superada a linha que pretendia a aplicação incondicional do artigo 150, §4º, exclusivamente em razão da modalidade do tributo. É dizer, não há mais como sustentar que, apenas porque o tributo está sujeito ao chamado "lançamento por homologação", necessariamente, a decadência será contada a partir do fato gerador.

Isso porque, após o julgamento de reiterados recursos sobre a questão, inclusive na sistemática de recursos repetitivos (REsp 973.733/SC), o Superior Tribunal de Justiça(STJ) fez publicar, em dezembro de 2015, a Súmula 555, com o seguinte enunciado(grifamos):

Súmula STJ 555: Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STJ na sistemática de recursos repetitivos devem ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos nº âmbito do CARF (art. 62, § 2º do Anexo II ao RICARF/2015).

A partir de tal repetitivo, desenvolveram-se, basicamente, duas grandes linhas de pensamento: (i) a que apenas considera o efetivo pagamento do tributo como capaz de atrair a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador e, assim, o artigo 150, § 4º, do CTN; e (si) a confere importância à "atividade" do contribuinte a ser homologada.

Os que defendem que é necessário o efetivo recolhimento se apegam à literalidade do artigo 150 do CTN – que, realmente, faz referência à “pagamento antecipado” -- para dizer que o que se homologa é apenas o pagamento efetuado pelo contribuinte. Assim, uma vez constatada a ausência de recolhimentos, o prazo decadencial já passa a ser regido pelo artigo 173, I, do CTN.

Dentro dessa linha (dos que exigem efetivo pagamento), há nuances, abrangendo (i) aqueles que consideram que apenas o efetivo recolhimento de tributos (DARF) é capaz de fazer com que o prazo decadencial tenha início a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º, do CTN, e (ii) aqueles que aceitam, além de DARF, a quitação de tributos via compensação (DCOMP). E ambas essas linhas se subdividem entre (a) aqueles que exigem o recolhimento dos tributos em questão no valor e na modalidade/regime objeto da autuação fiscal e (b) aqueles que consideram que qualquer pagamento efetuado para determinado tributo atrai a regra do artigo 150, §4º, do CTN.

Em lado oposto estão os que adotam a chamada “teoria da atividade” e, basicamente, interpretam o repetitivo e a Súmula do STJ como dando importância não apenas ao pagamento do tributo, mas a alguma atividade do sujeito passivo que já permita à fiscalização revisar a apuração efetuada e, se for o caso, produzir a respectiva autuação fiscal.

Dentre os que reputam a “atividade” como importante para atrair a contagem da decadência a partir do fato gerador (por aplicação do artigo 150, §4º, do CTN) estão aqueles que (i) apenas consideram declarações com efeitos de confissão de dívida; (ii) consideram declarações apresentadas ao fisco com ou sem efeitos de confissão de dívida, mas desde que tais declarações não sejam desconsideradas pela fiscalização; e (iii) consideram quaisquer declarações apresentadas ao fisco, com ou sem efeitos de confissão de dívida, validadas ou não pela fiscalização. E, dentro de cada uma dessas três linhas, há aqueles que (a) apenas consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar; (b) consideram declarações que efetivamente reportem crédito tributário a pagar ou que revelem apuração negativa de base de cálculo; e (c) consideram declarações com ou sem crédito tributário a pagar, com base de cálculo positiva ou negativa, ou mesmo zeradas.

Cada linha tem base argumentativa própria e seus adeptos acreditam ter fundamentação lógica e juridicamente congruente. E é em razão de toda essa criatividade que a jurisprudência deste CARF oscila bastante, a depender do caso concreto.

No caso dos autos, a parte da autuação que permanece em discussão* diz respeito a lançamentos de IRPJ e CSLL no lucro real anual, por omissão de receitas e por realização a menor de lucro inflacionário, com multa de 75%, relativos a fatos geradores ocorridos em 31 de dezembro de 2000. A ciência do auto de infração ocorreu em 8 de setembro de 2006 (fl. 195).

*As exigências de PIS e COFINS para o ano-calendário 2000 foram canceladas já pela DRJ.

O sujeito passivo não efetuou recolhimentos de IRPJ e CSLL, mas refletiu, na DIPJ apresentada (que indicava o regime do lucro real anual), apuração contendo prejuízos fiscais e bases negativas.

O voto condutor do acórdão recorrido considerou ser o caso de se aplicar a contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, sendo que, na sua interpretação, este seria o resultado da aplicação do repetitivo do STJ(REsp nº 973.733/SC). Destaco trechos dessa decisão:

(...) Pois bem, relativamente à contagem do prazo decadencial na forma do art. 150, do CTN, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu, na sistemática prevista pelo art. 543-C do Código de Processo Civil, o que assim foi ementado no acórdão proferido nos autos do REsp nº 973.733/SC, publicado em 18/09/2009:

(...)Extraí-se do julgado do STJ, acima reproduzido, que o fato de o tributo se sujeitar a lançamento por homologação não é suficiente para, em caso de ausência de dolo, fraude ou simulação, tomar-se o encerramento do período de apuração como termo inicial da contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos.

Resta claro, a partir da ementa transcrita, que é necessário haver uma conduta objetiva a ser homologada, sob pena de a contagem do prazo decadencial ser orientada pelo disposto no art. 173 do CTN. E tal conduta, como já se infere a partir do item 1 da referida ementa, não seria apenas o pagamento antecipado, mas também a declaração prévia do débito.

Relevante notar, porém, que, no caso apreciado pelo Superior Tribunal de Justiça, a discussão central prendia-se ao argumento da recorrente (Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS) de que o prazo para constituição do crédito tributário seria de 10 (dez) anos, contando-se 5 (cinco) anos a partir do encerramento do prazo de homologação previsto no art. 150, §4º do CTN, como antes já havia decidido aquele Tribunal. Por esta razão, os fundamentos do voto condutor mais se dirigiram a registrar a inadmissibilidade da aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, §4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal.

Em consequência, não há naquele julgado maior aprofundamento acerca do que seria objeto de homologação tácita na forma do art. 150 do CTN, permitindo-se aqui a livre convicção acerca de sua definição. Note-se que na própria ementa do julgado, especialmente no item “5.”, consta: “In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (si) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos impositivos ocorridos no período (...)”, de maneira a ensejar “pagamento” como “adimplemento pelo contribuinte” de obrigação tributária estabelecida em lei.

Importa assim, ter em conta a peculiaridade das obrigações acessórias impostas aos contribuintes, como, por exemplo, aos que optarem pela apuração do Lucro Real Anual. Cumpre a estes escriturar contabilmente suas operações, apurar mensalmente a necessidade de recolher antecipações (estimativas), apurar o resultado do exercício em seus livros contábeis, promover ajustes previstos em lei (adições, exclusões e compensações) para determinar o Lucro Real no Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR ou a Base de Cálculo da CSLL em outros demonstrativos, aplicar sobre estes as alíquotas correspondentes e do resultado deduzir as parcelas previstas na legislação, recolher o tributo eventualmente apurado, declará-lo em DCTF e, no exercício subsequente, informar esta apuração em DIPJ. Ainda a título de exemplo, no cumprimento destas obrigações acessórias, pode o sujeito passivo não chegar, em sua apuração, a base de cálculo sujeita à incidência tributária, não só porque seu resultado do exercício já foi negativo ou igual a zero, como também porque os ajustes ao lucro líquido contábil geraram resultado igual a zero ou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL. Em tais condições, é possível que apenas em razão do menor sucesso em suas atividades, o sujeito passivo não recolha tributo, nada tenha a declarar em DCTF, e apenas informe ao Fisco sua apuração no momento da entrega da DIPJ. Também, no caso de pessoa física (IRPF), pode o contribuinte, no cumprimento de suas obrigações quando do ajuste anual na elaboração e apresentação de sua Declaração ao Fisco, verificar que os rendimentos auferidos encontram-se dentro do limite de isenção, não havendo qualquer pagamento a ser efetuado. Há também os casos de pedido de compensação, ou outras situações, em que não houve pagamento, mas, que há evidências de que houve apuração do tributo pelo sujeito passivo e a pretensão de extingui-lo comunicada à Administração Tributária mediante documento por ela concebido para tanto, em datas que possivelmente são as de vencimento dos débitos. Casos esses, todos exemplificativos, sem qualquer dúvida de “adimplemento pelo contribuinte” das obrigações tributárias estabelecidas em lei. Em tais condições, o sujeito passivo não se enquadra em uma hipótese na qual a lei não prevê o pagamento antecipado da exação, nem mesmo naquela onde, a despeito da previsão legal, o mesmo inócorre. A inócorrência do pagamento foi justificada mediante a prática de outra conduta cientificada à Administração Tributária (a apresentação do pedido de compensação; a DCTF; Apuração e demonstrativos da isenção, Declaração e demonstração de prejuízo ou de base negativa; etc.), de maneira que há situações em que a lei prevê o pagamento antecipado da exação, mas admite que ele não seja efetuado se a apuração do sujeito passivo disto o dispensar. Casos esses, todos exemplificativos, mas reais, que ocorrem todos os dias como forma de adimplir com as obrigações perante o Fisco. Para estas situações, cujo “pagamento” em sentido estrito (em dinheiro) não ocorreu, mas que na realidade, sem sombra de dúvida, revelam o “adimplemento pelo contribuinte” das obrigações tributárias estabelecidas em lei, (para esses casos) não se pode negar que o prazo previsto no art. 150 do CTN também seja aplicável. No presente caso, como se verifica nos autos, a autoridade lançadora, verificou

que, relativamente à apuração de IRPJ e CS apresentada pela Contribuinte para os anos calendário de 1997 e 1998. Ainda em procedimento de fiscalização, apurou exclusões, compensações, com reduções indevidas na apuração do Lucro real, gerando o crédito tributário lançado de ofício. A autoridade lançadora, contudo, nada menciona nos autos acerca da imprestabilidade da apuração assim informada em DIPJ, bem como nada argumenta para desconstituir a apuração e as informações regularmente informadas pela Contribuinte. O lançamento trata de recompor a apuração do lucro real. Contudo, a compensação de prejuízos e de base negativa e todos os procedimentos da contribuinte foram regularmente informadas ao Fisco em cumprimento às obrigações que a legislação impõe aos contribuintes nestas condições. Vejo que a contribuinte nada fez para ocultar seu procedimento, apresentando DIPJ com a apuração consistente com seu entendimento, do qual resultou a inexistência de débito conforme por ela informado, dado que levava à compensação prejuízos por ela apurados.

Para esse caso não se pode negar a aplicação do artigo 150 do CTN. Assim, sem prejuízo do que estabelece o art. 62-A (Anexo II) do RICARF face à argumentação exposta, entendo que encerrado o período de apuração em 31/12/2000, considerando as disposições do art. 150 do CTN, não tinha o Fisco possibilidade de constituir o crédito tributário não recolhido até 31/12/2005, devendo ser declarada a decadência do crédito tributário cuja constituição foi cientificada à contribuinte em 08/09/2006. (...) A Fazenda Nacional sustenta em seu recurso especial que, se não há prova nos autos de pagamento, deve ser aplicada a regra do artigo 173, I do CTN. Colocada a questão em votação, a maioria desta 1ª Turma da CSRF entendeu ser caso de aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, mantendo-se portanto a conclusão a que chegou o acórdão recorrido. Observo que a formação de maioria nesta Turma para o resultado em questão ocorreu não porque os Conselheiros tenham adotado idêntica linha interpretativas acerca do alcance do repetitivo e da Súmula do STJ, mas sim porque o caso em questão tem particularidades que foram capazes de reunir, em um mesmo resultado, julgadores com diferentes visões acerca de qual “atividade” do sujeito passivo é capaz de atrair a aplicação do artigo 150, §4º, do CTN. Por se tratar de caso em que a declaração apresentada pelo sujeito passivo, embora sem efeitos de confissão de dívida, reportou a apuração de tributos, e a fiscalização não rejeitou a forma de apuração originalmente adotada pelo sujeito passivo, o caso reuniu aqueles que consideram válida para se declarar ter havido “atividade” do sujeito passivo (i) a apresentação de declaração que tenha ou não efeitos de confissão de dívida, desde que a apuração não seja desconsiderada pela fiscalização; e (si) a apresentação de declaração que tenha ou não efeitos de confissão de dívida, e seja ou não validada ou pela fiscalização (posição esta que, esclarece-se, é a pessoalmente adotada por esta Redatora Designada). E, dentro de cada uma dessas duas linhas, o caso reuniu tanto aqueles que (i) aceitam a apresentação de declaração que reporte crédito tributário a pagar ou que revele apuração negativa de base de cálculo; e (b) aceitam a apresentação de declaração com ou sem crédito tributário a pagar, com base de cálculo positiva ou negativa, ou mesmo

zeradas (posição esta que, esclarece-se, é a pessoalmente adotada por esta Redatora Designada). Neste cenário, considerou-se ser o caso de se considerar decaídos os lançamentos de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2000, por aplicação do artigo 150, §4º, do CTN, sendo o caso de negar provimento ao recurso especial.

Considerando que o caso em questão trata de declaração apresentada com informação de prejuízo fiscal, surge uma dúvida interpretativa sobre a regra aplicável.

A respeito do tema, é certo que o Superior Tribunal de Justiça firmou tese em sede de recurso repetitivo, de observância obrigatória no âmbito deste Conselho, nos termos do art. 99, do RICAF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023, que assim dispõe:

Art. 99. As decisões de mérito transitadas em julgado, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, ou pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática da repercussão geral ou dos recursos repetitivos, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF,

No caso em tela, a partir do julgamento do REsp 973.733/SC, firmou-se a tese do tema repetitivo 163, in verbis:

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito.

E como bem observado pelo Conselheiro André Luís Ulrich Pinto relator do Acórdão nº 1202-001.279, embora na ocasião vencido por qualidade:

A tese firmada estabelece que o art. 173, I, do CTN é aplicável (i) nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação, estabelecendo modalidade de lançamento diversa do lançamento por homologação; ou, nos casos em que prevê o pagamento antecipado, (si) quando não há pagamento nem declaração prévia do débito; ou, ainda, (iii) quando há constatação de dolo, fraude ou simulação.

No mesmo sentido, o enunciado da Súmula STJ nº 555, assim dispõe:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Com base na tese firmada em sede de repetitivo e na Súmula STJ nº 555, pode-se concluir que além do pagamento antecipado, a declaração do débito apresentada

pelo contribuinte também atrai a aplicação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, entendo que assiste razão à Recorrente quando afirma que só houve apuração de prejuízo fiscal porque houve declaração, pelo contribuinte, que o constituiu. E é justamente ela o objeto da homologação, ou não, pela Administração Pública. Qualquer raciocínio em contrário implicaria dizer que o contribuinte que apura, regularmente, prejuízo fiscal, estaria sujeito a prazo decadencial diverso daquele aplicável aos contribuintes que apuraram lucro tributável.

Neste seguir, transcorrido o prazo de cinco anos entre o fato gerador (31/12/2013) e a ciência do lançamento (04/01/2019), operou-se a homologação tácita do prejuízo fiscal declarado pela Recorrente, fulminando o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Voto, pois, pelo acolhimento da preliminar de decadência para cancelar integralmente o Auto de Infração.

II – MÉRITO.

Vencida no tocante à prejudicial de decadência, passo à análise do mérito.

A controvérsia de fundo reside em definir a natureza dos gastos incorridos pela Recorrente no ano-calendário de 2013, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL. A Fiscalização e o acórdão recorrido entenderam que se tratava de despesas pré-operacionais, que deveriam ser ativadas. A Recorrente, por sua vez, defende que são despesas operacionais, integralmente dedutíveis.

II.1 - Da Dedutibilidade das Despesas Exploratórias

A Fiscalização fundamentou a autuação na premissa de que a Recorrente, por não auferir receitas em 2013, estaria em fase pré-operacional. Tal entendimento, contudo, ignora a natureza intrínseca da atividade de exploração e produção de petróleo e gás.

É importante ressaltar que o principal argumento aviado pela d. Fiscalização por ocasião da lavratura do auto de infração foi o de que a Recorrente estava em fase pré-operacional em 2013, já que não auferia qualquer receita ou tinha campo em produção, de modo que não poderia ter se apropriado de despesas com gastos exploratórios na apuração do IRPJ e da CSLL, devendo tais gastos serem capitalizados. Por outro lado, acatou a dedução das despesas vinculados a poços considerados secos, sem expectativa de receita futura.

Como trazido pela Recorrente em seu recurso, parágrafo abaixo, integrante do auto de infração, corrobora o entendimento:

“Os ativos diferidos caracterizam-se por serem ativos intangíveis, que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais, no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa. Compreendem despesas incorridas durante o período de desenvolvimento, anterior a seu início de operação. A condição para o diferimento é que, sempre, haja razoável segurança da realização futura desses saldos diferidos por meio de receitas que venham a cobrir os custos e despesas futuras e gerem margem para atender à amortização desses diferidos e à depreciação dos bens do imobilizado correspondentes. Representam, muitas vezes, gastos cuja contabilização seria como despesas operacionais, caso a atividade a que se referem estivesse já produzindo receitas ou benefícios. É o caso de gastos incorridos com pessoal administrativo, outras despesas gerais e administrativas e demais gastos específicos, os quais são necessários ao desenvolvimento de um projeto. Pelo fato, entretanto, de os benefícios deste projeto ocorrerem em resultados futuros mediante a geração de receitas, tais gastos são ativados para amortização futura, para assim manter o critério de contraposição de receitas e despesas. Desta forma, os únicos gastos do ano de 2013 que podem ser considerados como despesas operacionais são os relacionados com os poços secos e os poços devolvidos em 2013, por serem gastos absolutamente incapazes de geração de receitas futuras.” (grifos nossos)

Com base no relato apresentado, observa-se que a Fiscalização classifica a despesa como operacional quando não há expectativa de geração de receita futura, e como pré-operacional quando ainda não existe um “resultado” para o projeto. Entretanto, conforme determinação legal, independentemente do resultado do projeto ou da geração de receita, as despesas ocorridas durante a prospecção e extração de petróleo, ou seja, gastos exploratórios, são consideradas despesas operacionais.

Conforme o art. 6º da Lei nº 9.478/1997 (Lei do Petróleo), a atividade petrolífera é um “conjunto de operações” que abrange as fases de exploração, desenvolvimento e produção.

O art. 24 da mesma lei¹ estabelece que os contratos de concessão preveem as fases de exploração e produção, sendo a primeira uma etapa indispensável e inerente à atividade-fim da empresa. Portanto, uma empresa petrolífera encontra-se em fase operacional desde o início das atividades de exploração, independentemente da geração de receitas.

¹ Art. 24. Os contratos de concessão deverão prever duas fases: a de exploração e a de produção.

§ 1º Incluem-se na fase de exploração as atividades de avaliação de eventual descoberta de petróleo ou gás natural, para determinação de sua comercialidade.

§ 2º A fase de produção incluirá também as atividades de desenvolvimento.

A legislação tributária, em interpretação sistemática, corrobora essa visão. O art. 349, § 1º, do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99)² admite como dedutíveis as despesas com prospecção e cubagem de jazidas, sendo aplicável às empresas do setor de hidrocarbonetos, conforme já pacificado pela própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no Parecer PGFN/CAT nº 2.576/2006.

Ademais, o Parecer PGFN/CAT nº 936/2017, ao analisar o art. 416 do RIR/99, concluiu que a dedutibilidade das despesas com prospecção, originalmente prevista para a Petrobras, deve ser estendida a todas as empresas do setor, em respeito aos princípios da isonomia e da livre concorrência, consagrados no art. 173, § 2º, da Constituição Federal.

O acórdão recorrido comete equívoco ao confundir “gastos com desenvolvimento” com “gastos exploratórios”, matéria que sequer foi o cerne da autuação, e ao desconsiderar a legislação específica do setor. As despesas glosadas são inerentes e necessárias à atividade da Recorrente, enquadrando-se perfeitamente no conceito de despesa operacional do art. 299 do RIR/99.

O equívoco da autoridade lançadora parte de uma premissa fundamentalmente incorreta: a tentativa de enquadrar a complexa e específica indústria de petróleo e gás em regras gerais ou aplicáveis a outros setores, como o de mineração, ignorando a legislação própria e a natureza intrínseca de suas operações.

Este Conselho já se debruçou sobre matéria idêntica em caso análogo envolvendo a Petrobras, no âmbito do Acórdão nº 1301-004.107 de relatoria da Conselheira Bianca Felícia Rothschild, acompanhada à unanimidade e cujos fundamentos, pela sua clareza técnica e jurídica, adoto como razões de decidir, por serem plenamente aplicáveis ao presente caso.

A Fiscalização, ao afastar a norma específica do setor petrolífero, aplicou por analogia as regras do setor de mineração (arts. 325 e 349 do RIR/99) para exigir a ativação dos gastos. O precedente citado é taxativo ao rechaçar essa confusão entre setores economicamente e juridicamente distintos. Conforme lá decidido:

² Art. 349. Serão admitidas como operacionais as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 53](#)).

§ 1º Serão igualmente dedutíveis as despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionários de pesquisa ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 53, § 1º](#)).

§ 2º Não serão incluídas como despesas operacionais as inversões de capital em terrenos, instalações fixas ou equipamentos adquiridos para as pesquisas referidas neste artigo ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 53, § 2º](#)).

§ 3º Nos casos previstos no parágrafo anterior, poderá ser deduzida como despesa a depreciação ou o valor residual de equipamentos ou instalações industriais no período de apuração em que a pesquisa for abandonada por insucesso, computado como receita o valor do salvado dos referidos bens ([Lei nº 4.506, de 1964, art. 53, § 3º](#)).

“Agindo desta forma, a autoridade lançadora confundiu as indústrias petrolífera e de mineração. É preciso entender que ‘petróleo’ e ‘minério’ são insumos diferentes, que receberam tratamento diferenciado no plano constitucional...”

Dessa forma, a base legal utilizada pela autoridade fiscal para sustentar a ativação compulsória dos gastos é inadequada e impertinente à atividade da Recorrente, o que, por si só, fragiliza a autuação.

O cerne da questão é o alcance da expressão “*prospecção e extração*” contida no art. 416 do RIR/99. A Fiscalização adota uma interpretação restritiva, excluindo os gastos exploratórios (ou de desenvolvimento). Contudo, o precedente deste Conselho, exposto também no Acórdão 1402-002.419, consolidou o entendimento de que essa interpretação é equivocada, reconhecendo que a norma sempre abrangeu tais dispêndios.

“A autorização de dedução de despesas contida art. 416 do RIR/99 (art. 12 do Decreto-Lei nº 62/66) não foi suprimida ou alterada após a edição da Lei nº 9.478/97. E, desde a sua veiculação, foram contemplados na sua autorização de dedução os gastos percebidos com a etapa de desenvolvimento dos campos de petróleo.”

Ainda que o dispositivo mencione nominalmente a Petrobras, o mesmo acórdão, em linha com o Parecer PGFN/CAT nº 2576/2006, esclarece que, após o fim do monopólio, a interpretação conforme a Constituição estende a regra a todas as empresas do setor, para não ferir a isonomia e a livre concorrência. A autuação, ao se basear em um suposto controle de constitucionalidade para afastar a norma, incorreu em vício de legalidade, como bem apontado no precedente:

“Não restam dúvida que o que ocorreu de fato foi o afastamento de um dispositivo de Decreto-Lei (...), por meio de controle de constitucionalidade transversalmente exercido pela Administração Tributária federal, tendo como único resultado prático o lançamento contra o Contribuinte...”

Portanto, a dedução promovida pela Recorrente encontra amparo direto na norma de regência do setor, cuja aplicabilidade não poderia ter sido afastada pela autoridade fiscal.

Como argumento de reforço, o Acórdão nº 1301-004.107 estabelece que, mesmo que não existisse a regra específica do art. 416, os gastos exploratórios são tão essenciais, usuais e necessários à atividade petrolífera que se enquadram perfeitamente no conceito de despesa operacional do art. 299 do RIR/99.

“Assim, os dispêndios com desenvolvimento não só são usuais e normais, como também onipresentes em toda atividade de exploração de petróleo cru (...) sendo inerente à fase produtiva e necessário para a manutenção da atividade comercial da empresa, o que basta para seu enquadramento na regra do art. 299 do RIR/99, classificando-se como despesa dedutível independentemente da inteligência do art. 416 do RIR/99.”

Essa conclusão é irrefutável. Na indústria de petróleo, a exploração não é uma fase “pré-operacional” no sentido contábil tradicional; ela é a própria operação. É o risco inerente ao negócio. Considerar tais gastos como meramente preparatórios é ignorar a realidade econômica do setor.

Os fatos e o direito discutidos no presente processo são perfeitamente análogos aos analisados no Acórdão nº 1301-004.107 e do Acórdão nº 1402-002.419. A *ratio decidendi* daquele julgado, que reconheceu a legalidade da dedução dos gastos com desenvolvimento/exploração, aplica-se integralmente ao caso da Recorrente Petro Rio.

A classificação dos gastos como “pré-operacionais” pela Fiscalização foi um equívoco técnico e jurídico. Tais despesas são operacionais por natureza e dedutíveis, seja pela norma específica do art. 416 do RIR/99, seja pela regra geral do art. 299 do mesmo regulamento.

Por conseguinte, o procedimento adotado pela Recorrente ao deduzir integralmente suas despesas exploratórias no ano-calendário de 2013 estava em plena conformidade com a legislação tributária.

II.2 - Do Descabimento do Ajuste RTT.

A exigência de ajuste via Regime Tributário de Transição (RTT) parte da premissa equivocada de que a dedução das despesas seria uma consequência das novas normas contábeis (IFRS).

Como demonstrado, a dedutibilidade dos gastos exploratórios encontra amparo na própria legislação tributária (RIR/99), que é anterior e independente das alterações contábeis. A apropriação da despesa no resultado de 2013 foi um procedimento fiscalmente correto, baseado em permissivo legal expresso, e não uma divergência entre a norma contábil e a fiscal que demandasse neutralização via RTT.

Portanto, não havia ajuste de RTT a ser feito pela Recorrente.

III – CONCLUSÃO:

Ante o exposto, voto por:

1. DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para, acolhendo a prejudicial de decadência, com base no art. 150, § 4º, do CTN, cancelar integralmente o lançamento fiscal.
2. Em sendo vencida na prejudicial, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, no mérito, para cancelar integralmente o Auto de Infração, por reconhecer a legalidade da dedução das despesas exploratórias como operacionais no ano-calendário de 2013, afastando, por consequência, a exigência de ajustes via RTT.

Assinado Digitalmente

Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin

VOTO VENCEDOR

Luiz Eduardo de Oliveira Santos, redator designado.

Em que pesem a clareza e objetividade do voto da Ilustre Relatora, peço vênia para dela discordar exclusivamente quanto à determinação da regra de contagem do prazo decadencial. No mérito, acompanho a Relatora.

Em seu voto, a Ilustre Relatora entendeu que, na ausência de dolo, fraude ou simulação, além do pagamento antecipado do tributo, a declaração prévia do débito também atrairia a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial. Entendo de forma diferente, conforme a seguir encontra-se fundamentado.

Penso que o Superior Tribunal de Justiça – STJ, órgão máximo de interpretação das leis federais, tenha firmado o entendimento de que a regra do art. 150, §4º, do CTN, só deve ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nos demais casos. Veja-se a ementa do Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, de aplicação obrigatória:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

Saliente-se que esse mesmo julgado ensejou a Súmula STJ nº 555, também de observação obrigatória.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

(...)

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

Interpretando o que consta da ementa do julgado e da súmula acima reproduzidas, entendo que a referência à inexistência de declaração seja uma mera decorrência do entendimento de que, em havendo declaração de crédito tributário que consista em confissão de dívida, no caso DCTF, opera-se um autolançamento e, portanto, não há mais que se falar em decadência.

Repara-se que, do ponto de vista lógico-dedutivo, a regra é formada por:

- duas condições cumulativas, inexistência de declaração e antecipação do pagamento; e
- uma consequência, prazo decadencial contado de acordo com o art. 173 do CTN.

Portanto, caso descumprida a primeira condição, existindo declaração, não há que se falar em aplicação da regra decadencial do art. 173 do CTN, porque o tributo já está lançado. E, caso descumprida a segunda condição, ou seja, havendo antecipação do pagamento do tributo, aplica-se a regra decadencial do art. 150, § 4º do CTN.

No caso, tendo a contribuinte informado prejuízo fiscal em DIPJ, não declarou crédito tributário a ser homologado, não tendo confessado nenhum valor em DCTF. Entendo que esse prejuízo seja uma mera informação e não uma confissão de dívida que possa se equiparar ao autolançamento.

Dessa forma, concluo pela aplicabilidade da regra decadencial do art. 150, § 4º do CTN ao caso.

Pelo exposto, voto no sentido de afastar a alegação de decadência suscitada.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

ACÓRDÃO 1401-007.585 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 11052.720012/2018-01

DOCUMENTO VALIDADO