



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

Processo nº 12448.721942/2016-21
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1402-002.885 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de fevereiro de 2018
Matéria CUSTOS, DESPESAS OPERACIONAIS E ENCARGOS
Recorrente PETRA ENERGIA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

EMPRESAS PETROLÍFERAS. GASTOS COM PROSPECÇÃO DE JAZIDAS DE PETRÓLEO E GÁS NATURAL. DEDUÇÃO DE DESPESAS OPERACIONAIS.

Faculdade das empresas optarem entre a capitalização dos dispêndios realizados nas campanhas exploratórias ou por sua dedução como despesas operacionais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

NORMAS APLICÁVEIS.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Não têm valor as alegações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual devam ser provados os fatos alegados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução das despesas no valor de R\$ 244.887.227,95 e a compensação de prejuízos no valor de R\$ 36.634.312,44.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros:

Paulo Mateus Ciccone, Caio Cesar Nader Quintella, Marco Rogério Borges, Eduardo Morgado Rodrigues, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Demetrius Nichele Macei e Leonardo de Andrade Couto. Ausente justificadamente o Conselheiro Leonardo Luis Pagano Gonçalves.

Relatório

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão da decisão de 1ª Instância, bem como, o complemento no tocante as atualizações processuais pertinentes.

"Contra a contribuinte acima qualificada foram lavrados os autos de infração de fls. 196/215, através dos quais foi constituído o crédito tributário referente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica – IRPJ, no valor de R\$ 199.806.393,84, e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, no valor de R\$ 74.591.470,51.

2. De acordo com os autos de infração e com o Termo de Constatação Fiscal - TCF (fls. 149/177), o lançamento, que se refere ao ano-calendário 2011, decorreu das seguintes irregularidades:

2.1 – Redução indevida do lucro em virtude de antecipação de custos ou despesas, dado que a empresa se encontrava em fase pré-operacional;

2.2 – Compensação indevida de prejuízo operacional e de base de cálculo negativa, também por se encontrar o sujeito passivo em fase pré-operacional;

2.3 – Falta de recolhimento de IRPJ e CSLL sobre base de cálculo estimada, o que deu azo à aplicação de multa isolada;

2.4 – Ajustes do Regime Tributário de Transição - RTT efetuados a menor.

3. Consigna a fiscalização em seu relatório:

3.1 – que a autuada tem por objeto social, entre outros, a exploração de gás natural e petróleo;

3.2 – que, no ano-calendário 2011, a empresa se encontrava em fase pré-operacional, tendo apresentado a DIPJ sem receitas da atividade. Assim, deveria amortizar suas despesas somente a partir do início das operações, bem assim efetuar os devidos ajustes do RTT;

3.3 – que, naquele ano, o sujeito passivo levou a resultado despesas referentes a poços secos, porém não apresentou carta dirigida à Agência Nacional do Petróleo entregando os direitos de exploração por ele adquirido.

4. A pessoa jurídica apresentou impugnação (fls. 378/393) alegando, em síntese:

4.1 – que há base legal (art. 418 do RIR/99) que lhe permite tratar como perda de capital os dispêndios com campanhas exploratórias de poços secos, sendo lícito computar tais dispêndios na apuração do lucro real e da base de

cálculo da CSLL mesmo antes de a empresa iniciar o efetivo desenvolvimento e comercialização de gás ou petróleo;

4.2 – que, à luz do art. 24 da Lei nº 9.487, de 1997, encontrava-se em fase operacional, pois tanto a fase exploratória quanto a de produção fazem parte da operação da empresa;

4.3 – que não haveria lógica em manter ativados os dispêndios com os poços secos, já que eles nunca produziram resultados. Que a amortização prevista no art. 324 do RIR/99 refere-se ao capital aplicado em despesas que contribuam para a formação do resultado, e, portanto, os dispêndios em poços secos não estariam sujeitos à amortização prevista no citado dispositivo. Cita o Parecer PGFN/ CAT nº 2.576, de 2006;

4.4 – que não há base legal para a exigência de carta dirigida à ANP entregando os direitos de exploração após a identificação dos poços secos, nem há a obrigação de devolver os direitos antes de expirado o prazo de concessão;

4.5 – que a prática adotada pela empresa está legalmente amparada, inclusive em relação aos dispêndios ocorridos antes de 2011 e que geraram os prejuízos também objeto de glosa pela autuante.

5. Requereu, ao final, a decretação de improcedência do lançamento, a sustentação oral, bem assim que as intimações sejam dirigidas à pessoa e ao endereço que indica."

6. A impugnação foi julgada improcedente em decisão assim ementada:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

EMPRESAS PETROLÍFERAS. GASTOS COM DESENVOLVIMENTO DE JAZIDAS DE PETRÓLEO E GÁS NATURAL.

As importâncias aplicadas pelas empresas petrolíferas no desenvolvimento de jazidas de petróleo e gás natural constituem gastos pré-operacionais, que devem ser contabilizados no ativo diferido para futura amortização.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

NORMAS APLICÁVEIS.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2011

ALEGAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

A impugnação deve estar instruída com todos os documentos e provas que possam fundamentar as contestações de defesa. Não têm valor as legações desacompanhadas de documentos comprobatórios, quando for este o meio pelo qual devam ser provados os fatos alegados.

JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA. SUSTENTAÇÃO ORAL DE REPRESENTANTE DO CONTRIBUINTE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Indefere-se, por falta de previsão legal, o pedido para sustentação oral por parte de representante da contribuinte no âmbito da 1ª instância do contencioso administrativo fiscal."

7. A Recorrente apresentou recurso voluntário alegando, em síntese:

- A fase de exploração para descoberta de petróleo ou gás natural como fase operacional para fins do IRPJ e da CSLL, à luz do art. 24 da Lei nº 9.478, de 06 de agosto de 1997.
- A aplicabilidade do parecer PGFN/CAT nº 2.576, de 20 de dezembro de 2006.
- A caracterização da perda de capital à luz do art. 418 do RIR/99 nos dispêndios com poços secos.

Em seu pedido, requereu que seja conhecido o presente Recurso Voluntário e lhe seja dado provimento para cancelar integralmente a presente autuação, em razão:

- uma vez que os dispêndios incorridos no ano-calendário de 2011 pela Recorrente, assim como os prejuízos fiscais acumulados e base de cálculo negativa da CSLL existentes no ano-calendário de 2011 (apurados de dispêndios realizados em anos-calendário anteriores a 2011), decorrem da atividade operacional da Recorrente de exploração (prospecção) de petróleo e gás natural, à égide do art. 24 da Lei nº 9.478/1997;
- Ser aplicável integralmente o Parecer PGFN/CAT nº 2.576/2006, de tal modo a reconhecer como lícita a dedução dos dispêndios incorridos no ano-calendário de 2011 pela Recorrente com a prospecção de petróleo e gás natural, à luz do art. 349, §1º, do RIR/99, assim como reconhecer como válidos os prejuízos fiscais acumulados e base de cálculo negativa da CSLL existentes no ano-calendário de 2011 (apurados em razão dos dispêndios incorridos em anos-calendário anteriores a 2011);
- uma vez que houve perdas de capital, à luz do art. 418 do RIR/99, para os dispêndios realizados no ano-calendário de 2011 em um poço seco constatado na Bacia do São Francisco, e para 3 poços secos na Bacia do Parnaíba, todos devidamente informados à ANP na forma da Portaria ANP nº 25/2002, ou, alternativamente, a baixa do presente processo e seu retorno à fiscalização em diligência, para que tais dispêndios sejam verificados considerando somente as exigências realmente previstas pela

ANP, que não incluem a devolução das concessões pela Recorrente, tampouco a autorização pela ANP para abandono dos poços secos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

Os recurso voluntário é tempestivo e foi interposto por signatário devidamente legitimado, motivo pelo qual dele conheço.

Da dedutibilidade das despesas com prospecção de jazidas

Conforme o Termo de Constatação Fiscal a pessoa jurídica fiscalizada se encontra em fase pré-operacional no ano-calendário de 2011, ou seja, fase de exploração - com atividades de avaliação de eventual descoberta de petróleo ou gás natural para determinação de sua comercialidade.

O presente litígio tem, como questão central, desvendar-se se admite-se a dedução, a título de despesas, as importâncias aplicadas em cada período na fase de pesquisa de petróleo.

De um lado, sustenta a autoridade lançadora que a empresa se achava em fase de exploração para descoberta de petróleo ou gás natural, não tendo ainda iniciado a fase de produção. Assim, encontrava-se em fase pré-operacional, razão por que não poderia deduzir dispêndios, os quais deveriam ser amortizados posteriormente quando em fase de operação. Pela mesma razão, não poderia ter prejuízos fiscais acumulados. Deveria, ainda, proceder aos ajustes do RTT. A suportar seu entendimento, invoca a Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964:

(...)

Art. 58. (...)

§ 3º Poderão ser também amortizados, no prazo mínimo de 5 (cinco) anos:

a) a partir do início das operações as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais;

(...)

A recorrente, por seu turno, alega que, nos termos do art. 24 da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, já se encontrava em fase operacional quando do início da fase de exploração dos contratos de concessão. O dispositivo tem a seguinte redação:

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.

Segundo advoga a defesa, as duas fases constituem uma mesma atividade operacional, ambas integrantes do mesmo contrato de concessão, não havendo que se distinguir uma como sendo pré-operacional e outra como sendo operacional.

Suscita ainda a impugnante o Parecer PGFN/CAT nº 2.576, de 20 de dezembro de 2006, que teria concluído pela faculdade de as empresas optarem entre a capitalização dos dispêndios realizados nas campanhas exploratórias ou por sua dedução como despesas operacionais. O fundamento legal para tanto seria o art. 349 do vigente Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, de seguinte teor:

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).

A decisão de 1ª Instância utilizando-se da Nota Técnica Cosit nº 8, de 09 de abril de 2014, chegou a conclusão de que os gastos com desenvolvimento das reservas de petróleo nunca estiveram contemplados pelo referido dispositivo legal, ou seja, mesmo na vigência plena do art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, não existia respaldo para que os referidos dispêndios fossem deduzidos para fins de determinação do lucro líquido.

Com efeito, o art. 416 do RIR/99, prevê:

"Despesas de Prospecção e Extração de Petróleo Cru

Art. 416. A Petróleo Brasileiro S.A. - PETROBRÁS poderá deduzir, para efeito de determinação do lucro líquido, as importâncias aplicadas, em cada período de apuração, na prospecção e extração de petróleo cru (decreto-Lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, art. 12)."

Observando a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (RE nº 407.099/RS), segundo a qual o § 2º do art. 173 da Constituição Federal impede a concessão de benefícios fiscais para empresas públicas e sociedades de economia mista que exerçam atividades em concorrência com o setor privado, o Parecer PGFN/CAT nº 2.576/2006 esclarece, nos itens 20 a 22, que o art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, deve ser interpretado conforme a Constituição, de modo que nem todas as despesas incluídas nesse artigo permanecem dedutíveis, após a entrada em vigor da Lei nº 9.478, de 7 de agosto de 1997, que instaurou a possibilidade de concorrência no setor de extração de hidrocarbonetos.

(...)

Ao final, considerando a classificação das atividades da cadeia produtiva de petróleo e gás natural, a Nota Cosit nº 124, de 2012, conclui, no item 8:

(...)

c) Finalmente, em relação à atividade de desenvolvimento da jazida, gasto pré-operacional que viabiliza o início extração da mina propriamente dita, impõe-se que seja passível de amortização, sob a égide do art. 58, § 3º, alínea "c", da Lei nº 4.506, de 1964.

Na conclusão do item 8, "c", restou claro que a atividade de desenvolvimento da jazida, considerado como gasto pré-operacional, que viabiliza o início da extração da mina propriamente dita, não poderá ser deduzida para fins de apuração do lucro líquido do exercício, sendo passível de amortização, sob a égide do art. 58, § 3º, da Lei nº 4.506, de 1996.

(...)

Como se vê, a impossibilidade de dedução dos gastos da atividade de desenvolvimento da jazida não advém da interpretação conforme a Constituição dada ao art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, após a entrada em vigor da Lei nº 9.478, de 7 de agosto de 1997, que instaurou a possibilidade de concorrência no setor de extração de hidrocarbonetos. Na verdade, o próprio dispositivo legal (art. 12 do DL nº 62, de 1966) não trouxe em sua concepção original permissão para que se deduzisse, na apuração do lucro líquido, os gastos da atividade de desenvolvimento da jazida.

Nesse particular, em sintonia com o art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, o art. 53 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 (base legal do art. 349 do RIR/99) também não permite a dedutibilidade dos gastos atinentes à fase pré-operacional de desenvolvimento das jazidas, restringindo a permissão somente para as despesas com prospecção e cubagem de jazidas, conforme § 1º daquele dispositivo, in verbis:

§ 1º Serão igualmente dedutíveis as despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionários de pesquisas ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas.

30. Dessa maneira, o deslinde da dúvida está na constatação de que o texto do art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, não se aplica ao desenvolvimento de jazidas.

Assim, fica patente que o sujeito passivo objeto da presente questão não observou o referido artigo ao excluir do lucro real as importâncias aplicadas na atividade de desenvolvimento de reservas de petróleo. (...).

(...)

À vista do entendimento abraçado na Nota Técnica acima transcrita, não resta dúvida de que a autuada, como ainda estava em fase de desenvolvimento das jazidas no ano-calendário 2011, achava-se, por consequência, em fase pré-operacional. Por tal razão, não poderia deduzir custos e despesas naquele ano, e sim amortizá-los a partir do início de suas operações. Pela mesma

razão, não poderia apurar prejuízos fiscais nem base de cálculo negativa da CSLL, cabendo-lhe, ainda, promover os devidos ajustes do RTT.

Mostra-se um equívoco a aplicação da Nota Técnica no presente caso, pois pela descrição das atividades desenvolvidas pela recorrente, essa se encontrava na fase de prospecção de jazidas. Logo seria aplicável o Parecer PGFN/CAT nº 2.576, de 20 de dezembro de 2006, que teria concluído pela faculdade de as empresas optarem entre a capitalização dos dispêndios realizados nas campanhas exploratórias ou por sua dedução como despesas operacionais. Portanto deve ser restabelecidas a dedução das despesas no valor de R\$ 244.887.227,95 e a compensação de prejuízos no valor de R\$ 36.634.312,44.

Da ausência de caracterização da perda de capital - Art. 418 do RIR/99

De outra banda, argui a impugnante que os dispêndios havidos com poços secos constituem perda de capital, sendo lícito computar tais gastos ainda que a empresa se encontre na fase pré-operacional. Argumenta que, à vista do art. 418 do RIR/99, são classificados como perdas de capital e computados na determinação do lucro real os resultados na obsolescência dos bens do ativo permanente, o que seria o caso dos poços secos. Defende que a amortização prevista no art. 324 do RIR/99 somente se aplica em relação às despesas que contribuam para a formação do resultado e que os poços secos jamais contribuiriam para o resultado da empresa. Aduz, ainda, que não estava obrigada a apresentar carta à ANP entregando os direitos de exploração dos poços secos.

Com efeito, o sujeito passivo declarou na Ficha 06 A de sua DIPJ, entre outras deduções, o montante de R\$ 40.674.230,88 na Linha 72, correspondente a "Outras Despesas não Relacionadas nas Linhas Anteriores". Intimado para esclarecimento, informou tratar-se de gastos relativos a poços secos, porém não apresentou à fiscalização a documentação comprobatória da devolução dos direitos de exploração.

Prevê o art. 324 do RIR/99:

Art. 324. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, § 1º).

(...)

Os poços secos efetivamente não contribuirão para a formação de receitas, dado que deles nada se extrairá. De sorte que, a meu ver, os dispêndios a eles correspondentes não podem permanecer no ativo diferido para futura amortização, devendo ser levados a resultado na conta de despesas.

Nessa questão alinho-se com a decisão de 1ª Instância, por entender que o sujeito passivo não comprovou, quer durante a fiscalização, quer na sua impugnação, que os dispêndios informados na DIPJ estão efetivamente relacionados aos poços secos.

Também não comprovou a inviabilidade de produção nos poços, que demanda procedimentos formais, inclusive a obrigatoriedade de informação à Agência Nacional do Petróleo, conforme normas abaixo transcritas (grifos acrescentados):

Lei nº9.478, de 6 de agosto de 1997 (...)

Art. 43. O contrato de concessão deverá refletir fielmente as condições do edital e da proposta vencedora e terá como cláusulas essenciais:

(...)

VI - a especificação das regras sobre devolução e desocupação de áreas, inclusive retirada de equipamentos e instalações, e reversão de bens;

(...)

VIII - a obrigatoriedade de o concessionário fornecer à ANP relatórios, dados e informações relativos às atividades desenvolvidas;

(...)

PORTARIA ANP Nº 25, DE 6 DE MARÇO DE 2002

Aprova o Regulamento de Abandono de Poços perfurados com vistas a exploração ou produção de petróleo e/ou gás.

(...)

Art. 1º Fica aprovado o Regulamento, em anexo, que trata do Abandono de Poços perfurados com vistas a exploração ou produção de petróleo e/ou gás.

(...)

ANEXO REGULAMENTO TÉCNICO Nº 2/2002

PROCEDIMENTOS A SEREM ADOTADOS NO ABANDONO DE POÇOS DE PETRÓLEO E/OU GÁS

(...)

Art. 4º Durante a Fase de Exploração e na Etapa de Desenvolvimento da Produção o poço poderá ser abandonado de acordo com o disposto neste Regulamento e mediante notificação escrita à ANP;(g.n.)

Art. 5º Durante a Fase de Produção todo poço produtor de petróleo e/ou gás ou injetor somente poderá ser abandonado após a autorização escrita da ANP.

(...)

Conclusão

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso voluntário para restabelecer a dedução das despesas no valor de R\$ 244.887.227,95 e a compensação de prejuízos no valor de R\$ 36.634.312,44.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias