



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

Processo n° 12448.724947/2014-43
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-002.424 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2017
Matéria IRPJ: DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO
Recorrentes MAERSK ENERGIA LTDA
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2009, 2010

DEPRECIÇÃO. AMORTIZAÇÃO. MUP.

Forma de depreciação e amortização. Bens tangíveis e intangíveis que compõem um único ativo, formando um único bem. Passível de depreciação pelo método de unidades produzidas. Baseado no uso e/ou produção esperados.

LAUDO TÉCNICO. ACEITAÇÃO.COMPROVAÇÃO

Laudo produzido após intimação da Fiscalização deve ser aceito e analisado, já que solicitado para fim determinado. Não há que se falar em laudo extemporâneo.

REGIME DE COMPETÊNCIA

A despesa que pertence ao ano-calendário de 2010 não pode ser utilizada para o ano calendário de 2009. Por outro lado, tal despesa glosada sob o único fundamento de inobservância do regime de competência deve ser incluída no ano-calendário de 2010.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por unanimidade de votos, acordam os membros do colegiado, em dar provimento ao recurso voluntário e negar provimento ao recurso de ofício.

assinado digitalmente
Waldir Veiga Rocha - Presidente.

Processo nº 12448.724947/2014-43
Acórdão n.º **1301-002.424**

S1-C3T1
Fl. 694

assinado digitalmente
Amélia Wakako Morishita Yamamoto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Flavio Franco Correa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

MAERSK ENERGIA LTDA, já qualificada nos autos, recorre da decisão proferida pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Brasília (DF) - DRJ/BSB, que, por unanimidade, julgou procedente em parte a impugnação, para adicionar as despesas no valor de R\$97.351.684,54 no prejuízo das atividades de 2010.

Passo ao relato da decisão recorrida:

O procedimento fiscal foi iniciado em 27/03/2012 mediante a ciência do contribuinte do Termo de Início de Fiscalização, para a apresentação dos livros fiscais, dos extratos bancários e informações sobre composição da DIPJ, relativos ao ano-calendário de 2009.

Posteriormente houve a extensão do período sob exame ao ano-calendário de 2010, mediante a ciência do contribuinte ao Termo de Intimação Fiscal em 10/01/2013. Durante o curso da ação fiscal foram ainda lavrados os termos com ciência em 16/07/2012, 08/10/2012, 10/01/2013, 26/03/2013, 08/08/2013, 04/11/2013, 29/11/2013, 05/02/2014, 11/02/2014, 19/02/2014, e 24/04/2014.

A empresa MAERSK ENERGIA LTDA (doravante MAERSK) possuía participação em consórcios, como investidora, para exploração, desenvolvimento e produção em 4 blocos de petróleo e gás natural licitados pela ANP. Verificou-se que para o período objeto do procedimento fiscal, o contribuinte apresentou as Declarações de Informações da Pessoa Jurídica - DIPJ, com base no Lucro Real anual, apurando prejuízo fiscal e base negativa para a CSLL.

Intimado mediante o Termo de Início de Fiscalização com ciência em 27/03/2012 a, no tocante à DIPJ AC2009, informar a composição da linha 12, ficha 04.-Encargos de Depreciação e Exaustão e linha 20, ficha 05.- Encargos de Depreciação, o contribuinte em resposta datada de 19/04/2012, anexo V, apresentou o quadro de composição exigido. Isto posto, o contribuinte foi intimado mediante o Termo de Intimação Fiscal com ciência em 16/07/2012 a apresentar as planilhas referentes a estes encargos de depreciação e amortização.

Em 25/07/2012 encaminhou carta solicitando prorrogação do prazo em 20 dias, sendo deferido, e em 02/08/2012 solicitou ainda 20 dias adicionais, com deferimento.

Em atendimento ao termo com ciência em 16/07/2012 encaminhou carta datada de 22/08/2012, apresentando em seu anexo XIV a planilha "Demonstrativo dos Encargos de Amortização, Depreciação e Exaustão relativos aos ano-calendário de 2009". Posteriormente, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal com ciência em 10/01/2013 cientificando a extensão do

período sob exame ao ano-calendário de 2010. Pelo o Termo de Intimação Fiscal com ciência em 08/08/2013 foi também exigida a apresentação da planilha "Demonstrativo dos Encargos de Amortização, Depreciação e Exaustão" relativa ao ano-calendário de 2010. Após prorrogações de prazo em 35 dias, conforme cartas datadas de 28/08/2013 e 27/09/2013, foi encaminhada a citada planilha mediante a carta datada de 04/10/2013.

Em carta datada de 19/12/2012, no tocante aos gastos capitalizados que compõem o Ativo denominado "Campo Polvo - Bloco BM-C08" e de sua contabilização, o contribuinte informa que:

"Para fins de reconhecimento dos gastos incorridos durante as fases de exploração e desenvolvimento, consistente, em sua maioria, em gastos com G&G (Geologia e Geofísica); IDC ("Intangible Drilling Costs"), que são gastos com perfuração de poços; pagamento de retenção de área; e outros gastos menos relevantes, mas ainda associados à perfuração dos poços de exploração e produção, a Maersk adotou os seguintes procedimentos:

i. Todos os gastos incorridos foram inicialmente registrados em contas do Ativo Diferido.

ii. No momento em que a produção do petróleo e gás natural se iniciou (julho do ano-calendário 2007) estes gastos foram reclassificados para conta de Ativo Imobilizado, denominada "Campo Polvo - Bloco BM-C08".

iii. Uma vez iniciada a produção, os gastos classificados na conta de Ativo Imobilizado são então reconhecidos em contas de estoque, sendo apropriados no resultado do exercício no momento da venda do petróleo e gás natural. "

No tocante à aplicação dos bens tangíveis, o contribuinte informa que os mesmos integram os gastos incorridos durante as fases de exploração e desenvolvimento, conforme exposto na mesma carta datada de 19/12/2012.

Por carta datada de 29/01/2014, o contribuinte declara que "Importante ressaltar, todavia, que, apesar de o Ativo Imobilizado "Campo Polvo BMC-08" ser composto de gastos relativos à aquisição de bens tangíveis, listados no Anexo I, quanto de bens intangíveis, cuja, relação já foi entregue a esta fiscalização na Resposta datada de 19/12/2012, todos o bens e direitos foram adquiridos com o objetivo de se formar um único bem, a saber, o de poços de exploração e produção de petróleo e gás natural relativos ao Campo Polvo BMCQ81.

Em sua carta datada de 19/12/2012, discorrendo sobre os bens tangíveis a serem depreciados, cita no item 2.3 - "Do Método de Recuperação do Ativo e seus Fundamentos", no subitem "ii" — " No mesmo sentido, caso considerássemos que, por existirem bens tangíveis na formação do Ativo "Campo Polvo - Bloco BM-C-08 ", ainda que em quantidade e volume financeiro em muito inferior aos gastos intangíveis, tal Ativo deveria se sujeitar à depreciação, o método das unidades produzidas também reputar-se-ia como método mais adequado para depreciação deste Ativo, em razão do disposto no artigo 309, §3º". [RIR/99].

Da mesma forma, de acordo com o item 2.3, "i", da citada carta datada de 19/12/2012, o contribuinte declara que na amortização dos gastos intangíveis incorridos na exploração e desenvolvimento do "Campo Polvo - Bloco BM-C08" utilizou-se também do método das unidades produzidas com amparo nos artigos 325, 326, 327 do RIR/1999 e no Parecer Normativo CST n.º. 110/1975.

O contribuinte foi intimado mediante o Termo de Intimação Fiscal com ciência em 16/07/2012 a apresentar o razão da conta 3.1.01.02.01 - Custo BM-BAR-3.

Em atendimento, por carta datada de 22/08/2012, fls. 10 e 11, declarou que "Entretanto, ao final da primeira fase exploratória, ocorrida no mês de novembro de 2009, a Maersk optou por descontinuar o projeto de exploração do BM-BAR-3, transferindo sua participação no referido bloco para a Petróleo Brasileiro S/A ..." e que "... Desta forma, todos os gastos incorridos durante a primeira fase exploratória deste bloco, que seriam registrados em contas de Ativo Diferido para posterior amortização, foram registrados em resultado como encargo no próprio ano-calendário 2009, como determina o artigo 324, §3º, do Decreto 3.000/1999".

Bens Tangíveis e Gastos Intangíveis formando um único bem

A fiscalização analisou os citados "Demonstrativos dos Encargos de Amortização, Depreciação e Exaustão", e constatou que a linha "Gastos Associados às Atividades de Exploração e ao Desenvolvimento da Produção", constante do quadro "Custo dos Bens e Gastos", indica a soma dos citados "bens tangíveis" com os "gastos intangíveis", lavrou o Termo de Intimação Fiscal com ciência em 29/11/2013, item 1.1, para a separação destes valores e indicação das NCM para os bens tangíveis. Por carta datada de 21/02/2014 o contribuinte encaminhou as planilhas "Relação dos Bens do Ativo Imobilizado do Campo Polvo" em valores de 31/12/2009 e 31/12/2010. Todavia, não informou as NCM para estes bens tangíveis relacionados, informando em sua carta datada de 29/01/2014, item 2, que "em relação ao item 1.2 do Termo, conforme já mencionado anteriormente, a Maersk Energia não utiliza, na depreciação do Ativo fixo Campo Polvo BMC-08, as taxas fixadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil através das Instruções Normativas SRF n. 162/1998 e n.130/1999, haja vista utilizar o Método das Unidades Produzidas para fins de reconhecimento, no resultado, dos gastos incorridos na constituição do Ativo Imobilizado".

A fiscalização verificou as planilhas "Relação dos Bens do Ativo Imobilizado do Campo Polvo", e, entendeu que, no limite das informações apresentadas, os valores com as descrições "206102 - Fluidos Perfuração" (R\$31.126.464,61 em 2009 e R\$36.545.453,14 em 2010), e "213251 - Cimento e Serviços de Cimentação" (R\$82.931,16 em 2009 e 2010) referem-se a gastos plurianuais, sujeitos portanto à amortização.

Tendo em vista as justificativas do contribuinte, apresentadas durante todo o curso do procedimento fiscal, no sentido da agregação dos bens tangíveis com os gastos intangíveis, e da utilização do método das unidades

*produzidas na depreciação/amortização dos mesmos, a fiscalização, mediante o Termo de Intimação com ciência em 19/02/2014, intimou o mesmo a apresentar **laudo técnico** que comprovasse, dentre os gastos intangíveis a serem individualizados, quais contribuiriam para a formação do resultado de mais de um período base, passíveis portanto de amortização, e quais se agregariam aos bens tangíveis para a formação de um único bem, no caso o Campo Polvo BMC-08, passíveis de depreciação.*

O laudo técnico foi apresentado mediante carta datada de 16/05/2014. Contudo, verificou a fiscalização que o mesmo foi produzido em 24/04/2014, sendo portanto não aceito para suportar lançamentos efetuados em 2009 e 2010, motivo pelo qual não foi objeto de análise. Observou, ainda, a fiscalização que a entrada em produção do campo deu-se em 2007. Assim sendo, entendeu a fiscalização a ausência de comprovação por documentação hábil que embasasse, a época dos fatos ocorridos, o procedimento do contribuinte em agregar os bens tangíveis com os gastos intangíveis, e, portanto que ambos devam ser apartados, e tratados de forma distinta, os primeiros submetidos à depreciação, e os gastos intangíveis à amortização.

Utilização do Método das Unidades Produzidas na Depreciação e Amortização

No exame dos citados "Demonstrativos dos Encargos de Amortização, Depreciação e Exaustão", a fiscalização constatou que na sistemática de depreciação/amortização dos bens tangíveis e gastos intangíveis, de acordo com a linha "Amortização e Exaustão Mensal" do quadro "Campo de Produção de Polvo BMC 8 (40%) - Maersk Energia", o contribuinte utilizou taxa calculada a partir do quociente entre a produção mensal e a reserva remanescente no mês anterior, em desacordo com o previsto no artigo 309, §3º, do RIR/1999, ou seja, a razão entre o volume da produção no período de apuração e a possança, ou seja, o volume da reserva inicial. A fiscalização citou também o transcrito item 4.1.4 do Parecer Normativo CST nº44/77, que trata de quota de exaustão de recursos minerais, estabelecendo que o valor dedutível como custo será proporcional "à extração do período em relação com a potência conhecida da mina".

Assim sendo, foi lavrado o Termo de Intimação Fiscal com ciência em 24/04/2014, sendo que na resposta datada de 05/05/2014 o contribuinte corrobora seu procedimento de utilizar como taxa de depreciação/amortização o quociente entre a produção mensal e a reserva remanescente no mês anterior.

A fiscalização entendeu que, não obstante, em que pese a justificativa do contribuinte para a utilização de um sistema "híbrido", em que emprega uma reserva inicial "móvel", amparado, como informa, na sistemática prevista em função das especificidades de sua atividade econômica, não haver na legislação de regência, a previsão legal para a utilização do método das unidades produzidas, quando não se pode precisar a reserva inicial.

Inobservância do Regime de Competência

A fiscalização analisando o "Instrumento Particular de Distrato" anexo à carta datada de 22/08/2012, relativo à sobredita transferência do referido bloco para a Petrobrás S/A, verificou-se que tal documento foi assinado em 05/10/2010, portanto no ano-calendário seguinte ao da baixa. Tal fato motivou a lavratura do Termo de Intimação Fiscal com ciência em 08/10/2012 para a apresentação de instrumento que legitimasse a apropriação das sobreditas despesas no ano-calendário 2009.

Em resposta por carta datada de 29/10/2012, a fiscalização entendeu que a contribuinte não logrou apresentar o instrumento exigido que embasasse a baixa do Bloco em questão e declarou que "... a decisão de descontinuar o projeto de exploração do Bloco BM-BAR-3 foi tomada durante o AC 2009, razão pela qual todos os gastos incorridos durante a primeira fase exploratória deste Bloco, que seriam registrados em contas de Ativo Diferido para posterior amortização, foram registrados em resultado como encargo no próprio ano-calendário, em conformidade com artigo 324, § 3., do Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999)". Prosseguiu ainda declarando que "Não obstante a apropriação das referidas despesas no AC 2009 ter ocorrido em estrita observância ao princípio da competência e em conformidade com a legislação fiscal aplicável, conforme comprovado, ressaltamos que o fato de a baixa ter ocorrido em AC anterior ao da assinatura do "Instrumento Particular de Distrato", não trouxe qualquer consequência adversa ao fisco, isto porque, ainda que a baixa tivesse ocorrido no AC 2010, conforme se constata através da análise das fichas 09 e 17 da DIPJ 2011, no AC 2010 (anexo II), o resultado apurado em ambos os anos-calendário seria de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, conforme demonstramos abaixo;"

A contribuinte encaminhou ainda em anexo à citada carta o "Termo Aditivo nº 2 ao Contrato de Concessão para Exploração, Desenvolvimento e Produção de Petróleo e Gás Natural nº 48610.009212/2002 BM-BAR-3", datado de 05/10/2010, onde consta que "... que, na data de 05/10/2010, foi aprovada pela Diretoria Colegiada da ANP a Cessão de Direitos e Obrigações referentes à transferência integral do percentual de 30% (trinta por cento) dos mesmos da SK DO BRASIL LIDA, para Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás, através da Resolução de Diretoria nº 854/2010;"

A fiscalização considerou como ocorrida a cessão na data da aprovação pela Agência Nacional do Petróleo. Assim, como na DIPJ AC 2010 o contribuinte apurou prejuízo fiscal e base negativa da CSLL, a fiscalização conclui que essa antecipação de despesas referentes ao AC 2010, apropriada em 2009, será considerada como redução indevida do Lucro Real, e não como postergação de pagamento de imposto, conforme legislação de regência.

Cientificado dos autos de infração, a contribuinte impugnou trazendo as seguintes razões (resumo):

DAS PRELIMINARES DE NULIDADE

DA DESCONSIDERAÇÃO DO LAUDO PERICIAL. VIOLAÇÃO AOS PRINCÍPIOS DA BOA-FÉ. DA SEGURANÇA JURÍDICA . DA PROTEÇÃO À CONFIANÇA E DA LEGALIDADE

A contribuinte afirma que o Auto de Infração ora impugnado está fulminado pelo vício de nulidade em razão da flagrante violação aos princípios da boa-fé, da segurança jurídica, da proteção à confiança e da legalidade, uma vez que a Autoridade Fiscalizadora não aceitou o laudo técnico apresentado pela ora Impugnante para comprovação da integração dos bens tangíveis e gastos intangíveis que contribuíram para a formação de um único bem, o Campo Polvo BMC-08.

Lembra a impugnante que, em 17/02/2014, a própria Autoridade Fiscal intimou (Doc. 04) a Impugnante para apresentar o referido laudo.

Afirma a impugnante que a solicitação da fiscalização foi feita de forma genérica, intimando apenas a Impugnante a apresentar laudo técnico hábil a comprovar os gastos mencionados, sem fazer qualquer ressalva de que o laudo deveria ter sido elaborado em data anterior aos lançamentos, ou até mesmo anterior à entrada em produção do Campo Polvo BMC- 08.

A conclusão do responsável técnico (Doc. 05), após a análise dos registros contábeis apresentados pela Impugnante na planilha "Composição do Ativo do Campo de Polvo por Ano" foi no sentido de que os gastos ativados nas fases de exploração e desenvolvimento do Campo Polvo BMC-08 foram típicos e estritamente necessários ao desenvolvimento de um campo marítimo de petróleo. Assim, restou demonstrado que os gastos descritos nesta planilha se agregam, de fato, a um único bem do ativo imobilizado, qual seja: o Campo Polvo BMC-08.

Aduz a impugnante que o Agente Fiscal não aceitou o laudo técnico apresentado sob o frágil argumento de que o referido laudo fora produzido em 24/04/2014 e não seria documento hábil a suportar os lançamentos efetuados em 2009 e 2010. Assim, o Fiscal houve por bem sequer analisar o laudo apresentado pela Impugnante.

Assevera a impugnante que o laudo técnico apresentado representa verdadeiro parecer pericial sobre a composição do ativo do Campo Polvo BMC-08 com enfoque nos gastos incorridos em serviços contratados, tal como solicitado pela Autoridade Fiscalizadora. O referido laudo não foi, portanto, elaborado com o propósito de dar suporte à época aos lançamentos contábeis, mas para confirmar a integração dos bens tangíveis e gastos intangíveis que contribuíram para a formação do Campo Polvo BMC-08. E, como todo laudo pericial, não há como ter sido feito à época dos fatos, tendo em vista que sua elaboração, repita-se, decorreu de solicitação da própria Autoridade Fiscalizadora.

Entende a impugnante ser flagrante, no presente caso, a violação aos princípios da boa-fé, da segurança jurídica, da proteção à confiança e da legalidade, tendo em vista que a Autoridade Fiscal não aceitou - e sequer

analisou - o laudo pericial apresentado pela Impugnante em cumprimento à sua própria solicitação.

Assim, afirma a impugnante que não merece prosperar o argumento trazido pelo Fiscal Autuante às fls. 7 do Termo de Constatação de Irregularidades anexo ao presente Auto de Infração, no sentido de que o laudo pericial não deveria ser aceito pelo fato de ter sido produzido em 24/04/2014 para suportar lançamentos efetuados em 2009 e 2010. Isto porque a legislação de regência não obriga o contribuinte a produzir laudo técnico hábil a comprovar a taxa de depreciação utilizada ou que os gastos tangíveis e intangíveis foram incorridos para a formação de um único bem, como é possível verificar dos artigos 309 e 310 do Decreto nº3.000/1999.

Diante do exposto, entende a impugnante que a presente Autuação está fulminada pelo vício de nulidade, devendo, portanto, ser cancelado por esta Delegacia de Julgamento.

DA NÃO INCLUSÃO DAS DESPESAS NO ANO-CALENDÁRIO DE 2010. ENRIQUECIMENTO SEM CAUSA DO FISCO.

O presente Auto de Infração foi lavrado sob o argumento de que a Impugnante não teria observado o regime de competência, uma vez que a baixa dos gastos com o Bloco BM-BAR-3 foi registrada em 2009 e a transferência do referido bloco à Petrobrás somente foi formalizada em 2010. Assim, no entendimento do Fiscal, teria havido antecipação de despesas referentes ao ano-calendário de 2010, apropriadas pela Impugnante em 2009, e, conseqüentemente, uma redução indevida do lucro real.

A Impugnante afirma ter plena convicção de ter procedido corretamente à baixa do Bloco BM-BAR-3 em 2009, tendo em vista que, em novembro de 2009, após a primeira fase de exploração, a Impugnante tomou a decisão de descontinuar o projeto de exploração do Bloco BMBAR- 3 por entender que os esforços empregados na exploração deste campo não apresentariam o retorno esperado. A formalização da transferência do referido Bloco somente ocorreu em 2010 em razão de trâmites burocráticos que resultaram num lapso temporal entre esses dois momentos.

Afirma a contribuinte que, em nenhum momento foi questionada a legalidade da despesa, a qual é inquestionável, mas exclusivamente a suposta não observância do regime de competência. Portanto, a glosa das despesas oriundas da baixa do Bloco BM-BAR-3 no ano-calendário de 2009, resulta necessariamente na conclusão de que tais despesas devem ser consideradas como legítimas para o ano-calendário de 2010, uma vez que a formalização da transferência do Bloco BM-BAR-3 naquele ano.

Entendeu a contribuinte caracterizada situação de flagrante enriquecimento sem causa perpetrado pelo Fisco, tendo em vista a verificação de (i) locupletamento do Fisco ao desconsiderar despesas dedutíveis e cobrar Auto de Infração de IRPJ e CSLL sobre glosa de tais despesas; (ii) empobrecimento da Impugnante, haja vista a constituição de

passivo tributário indevido em seu desfavor; (iii) o nexo de causalidade entre o empobrecimento da Impugnante e o locupletamento do Fisco, qual seja: a lavratura do presente Auto de Infração; e (iv) a falta de uma causa jurídica para tais eventos, ou seja, o descabimento da cobrança em comento.

Aduz que o presente Auto de Infração está fulminado pelo vício de nulidade, vez que sua manutenção representa flagrante enriquecimento sem causa por parte do Fisco.

DO MÉRITO

DA CAPITALIZAÇÃO DOS GASTOS INCORRIDOS NAS FASES DE EXPLORAÇÃO E DESENVOLVIMENTO. DOS BENS TANGÍVEIS E GASTOS INTANGÍVEIS FORMANDO UM ÚNICO BEM.

A contribuinte entende que conforme a documentação acostada à esta impugnação em 16/05/2014, a Impugnante apresentou à fiscalização laudo técnico (Doc. 05) hábil a comprovar o procedimento adotado relativamente à agregação dos bens tangíveis aos gastos intangíveis incorridos nas fases de exploração e desenvolvimento do Campo Polvo BMC-08. Contudo, como já ressaltado acima, a Autoridade Fiscalizadora não aceitou o referido laudo, sob o frágil argumento de que o mesmo foi elaborado posteriormente à data de entrada em produção do campo, em flagrante ofensa aos princípios da boa-fé, segurança jurídica, proteção à confiança e legalidade.

A contribuinte ressalta que o próprio Fiscal reconhece que as despesas são capitalizáveis e devem ser submetidas a método de recuperação. Dessa forma, entende que não há que se falar em tratamento distinto e apartado para os gastos com bens tangíveis e intangíveis como pretende a Autoridade Fiscalizadora, uma vez que todos estes gastos foram incorridos durante as fases de exploração e desenvolvimento e contribuíram para a formação do ativo, que é o próprio Campo Polvo BMC-08. Assim, há que se considerar que todos os gastos tangíveis e intangíveis foram suportados pela Impugnante para a FORMAÇÃO DE UM ÚNICO BEM, qual seja: o Campo Polvo BMC-08.

Afirma a contribuinte que os gastos incorridos durante as fases de exploração e desenvolvimento consistiram, em sua maioria, em gastos com G&G (geologia e geofísica); IDC ("Intangible Drilling Costs"), que são gastos com a perfuração de poços; pagamento de retenção de área; além de outros gastos menos relevantes associados à perfuração dos poços de exploração e produção.

A Impugnante informa que adotou os seguintes procedimentos para fins de reconhecimento de tais gastos:

“i) todos os gastos incorridos foram inicialmente registrados em contas de

Ativo Diferido

ii) no momento em que a produção do petróleo e gás natural se iniciou (julho do ano-calendário de 2007) estes gastos foram reclassificados para conta de Ativo Imobilizado, denominada "Campo Polvo - Bloco BM-C-08"; e;

iii) uma vez iniciada a produção, os gastos classificados na conta de Ativo Imobilizado foram reconhecidos em contas de estoque, sendo a quota de preciação apropriada no resultado do exercício no momento da venda do petróleo e gás natural."

Afirma a impugnante que o Ativo denominado "Campo Polvo - Bloco BM-C-08" é o resultado da capitalização de todos os gastos de exploração e desenvolvimentos determinados pela Lei nº 9.478/1997 ("Lei do Petróleo").

Informa, também, que a apropriação dos referidos gastos em contas de estoque se dá na medida em que o petróleo e o gás natural são produzidos, com base no método das unidades produzidas, a ser analisado no próximo tópico, haja vista que os referidos gastos somente contribuirão para o resultado da Impugnante enquanto perdurarem as reservas (possança) de petróleo e gás natural existentes naquele Bloco.

A impugnante destaca que o procedimento adotado pela Impugnante, qual seja, capitalizar os gastos incorridos durante as fases de exploração e desenvolvimento, para posterior recuperação através de depreciação/amortização/ exaustão pelo método das unidades produzidas, encontra fundamento na legislação contábil e fiscal brasileiras, bem como se adequa às regras internacionais aplicáveis à indústria do petróleo, cuja observância pelos concessionários está determinada pelo artigo 44, inciso VI, da Lei do Petróleo.

Informa a impugnante que em relação à legislação contábil brasileira, o dever de capitalizar os gastos que contribuem para a formação de resultados de mais de um exercício encontra-se previsto no artigo 179, IV, V e VI, da Lei n. 6.404/1976, com a redação anterior às alterações trazidas pela Lei nº 11.638/2007.

Adiciona que a legislação fiscal determina, conforme artigo 248 do RIR/1999, que o Lucro Líquido, ponto de partida para o cálculo do Lucro Real, deve ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.

Afirma, também, que para as pessoas jurídicas que adotaram o Regime Tributário de Transição (RTT), como no caso da ora Impugnante, a legislação comercial a ser observada é a Lei nº 6.404/1976 antes das alterações trazidas pela Lei nº 11.638/2007. Assim, o dispositivo legal acima transcrito deve ser observado para fins de cálculo do Lucro Real.

A impugnante destaca que o dever de capitalizar os referidos gastos também pode ser observado pelo disposto nos artigos 248, 301, 324, 330 e 346 do RIR/1999.

Pondera, que além dos dispositivos legais acima mencionados, a Impugnante também estava obrigada a observar, quando do reconhecimento dos gastos incorridos durante as fases de exploração e desenvolvimento, as

regras internacionais relativas à contabilização destes gastos, as quais, diferentemente da legislação brasileira, são de aplicação específica para a indústria do petróleo e gás natural.

A impugnante aduz que, em que pese o Brasil não possuir uma legislação contábil e fiscal específica para a indústria do petróleo, não há dúvidas de que a Lei do Petróleo é de observância obrigatória para todas as pessoas jurídicas envolvidas nas atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás natural, e a referida lei determinou no inciso VI do artigo 44 acima transcrito que o concessionário deve adotar, na consecução de suas atividades, as melhores práticas da indústria internacional do petróleo.

Afirma, ainda, que com base neste preceito, e à luz das regras internacionalmente aceitas, as pessoas jurídicas atuantes na indústria do petróleo e gás natural no Brasil estão obrigadas a adotar um dos regimes contábeis que lhes são aplicáveis, conhecidos internacionalmente como "successful efforts" e "full cost" para fins de contabilização dos gastos incorridos com a exploração e desenvolvimento de petróleo e gás natural.

Informa que no regime conhecido como "successful efforts" são capitalizados apenas os custos diretamente associados com as atividades que podem, objetivamente, causar o sucesso exploratório. Neste regime, consideram-se apenas os custos incorridos com esforços que resultem diretamente em descobertas e reservas provadas, e somente tais custos, devem ser objeto de capitalização. Ao contrário, aqueles que não são relacionados diretamente com tais êxitos, devem ser baixados imediatamente a resultado.

Adiciona que Pelo método 'full cost', como sugere a expressão, todos os custos são considerados associados a uma possível descoberta e desenvolvimento final. Assim, mantêm-se capitalizados todos os custos incorridos na busca de petróleo e gás natural.

Informa, também, que o método full cost encontra-se especificamente previsto nas regras de USGAAP (Princípios Geralmente Aceitos de Contabilidade dos Estados Unidos da América), IAS (International Accounting Standard) n.º 16 e 18 e IFRS (International Financial Reporting Standards) n.º 6. Ressaltase, inclusive, que a Lei n.º 11.638/2007 teve por objetivo iniciar a convergência do sistema contábil brasileiro às regras internacionais de contabilidade (IFRS), tendo sido sucedida pela Lei n.º 12.973/2014, publicada recentemente como resultado da conversão da Medida Provisória n.º 627/2013.

Destaca, ainda, a contribuinte que o Comitê de Contabilidade da Indústria do Petróleo ("Oil Industry Accounting Committee") emitiu o Relatório de Práticas Recomendadas à indústria de petróleo e gás natural ("SORP - Statement of Recommended Practice"), determinando a capitalização de todos os gastos incorridos durante as fases de exploração e desenvolvimento em único Ativo (denominado "cost pool"), para posterior depreciação através do método das unidades produzidas.

A Impugnante afirma que corretamente observou as regras aplicadas à indústria internacional do petróleo ao capitalizar todos os gastos incorridos nas fases de exploração e desenvolvimento do Campo Polvo BMC-08, motivo pelo qual o presente Auto de Infração não merece prosperar, devendo ser cancelado.

DO MÉTODO DE RECUPERAÇÃO DO ATIVO. DA APLICAÇÃO DO MÉTODO DAS UNIDADES PRODUZIDAS NA DEPRECIÇÃO E AMORTIZAÇÃO

A Impugnante afirma que em conformidade com as práticas internacionais da indústria do petróleo, utilizou o método das unidades produzidas ("MUP") para fins de reconhecimentos dos gastos capitalizados, incorridos durante as fases de exploração e desenvolvimento, haja vista que os referidos gastos somente têm o condão de contribuir para o resultado da Impugnante enquanto perdurarem as reservas de petróleo e gás natural existentes no Bloco.

A contribuinte destaca que parte significativa dos gastos incorridos nas fases de exploração e desenvolvimento consiste na contratação de serviços e outros bens intangíveis necessários à preparação de determinado campo para que o mesmo comece a extrair e, conseqüentemente, produzir petróleo e gás natural. Também são aplicados nestas atividades bens de natureza tangível, mas em quantidade e volume notadamente inferior.

Afirma que não haveria dúvidas de que o método a ser utilizado para a depreciação dos ativos intrinsecamente ligados às atividades de exploração e produção é o método das unidades produzidas ("MUP").

Adiciona que o MUP determina a quota de depreciação em função do volume da produção relativo a cada período de apuração e a sua relação com a capacidade de produção do poço de petróleo e gás natural em que são utilizados os bens passíveis de depreciação, já que, quando do esgotamento destas reservas, os bens utilizados nestas operações já não terão nenhuma utilidade econômica.

Para a efetiva aplicação do MUP à indústria do petróleo, as reservas provadas são determinadas por geólogos e engenheiros de petróleo da empresa operadora dos blocos e sua determinação segue padrões internacionais determinados para este fim, de acordo com o estabelecido no artigo 44, VI, da Lei do Petróleo.

Alega a impugnante que, ao contrário do alegado pela Autoridade Fiscalizadora às fls. 8 do Termo de Constatação de Irregularidades do presente Auto de Infração, o parágrafo 3- do artigo 309 do RIR/1999 prevê, expressamente, a possibilidade de utilização do método das unidades produzidas pelas pessoas jurídicas que realizam as atividades de exploração de minas, jazidas e florestas, estabelecendo que, em tais casos, a quota de depreciação poderá ser registrada na escrituração em função do volume da produção de cada período de apuração.

Afirma a contribuinte, cai por terra o argumento da Autoridade Fiscalizadora no sentido de que não há previsão legal que permita a utilização do método das unidades produzidas em situações nas quais não é possível precisar a possança (reserva inicial).

A impugnante, ainda alega que, caso se entenda que a Impugnante utilizou taxas incorretas para recuperação do ativo devido à reavaliação periódica da reserva provada, o que somente se admite por hipótese, o presente Auto de Infração deveria apenas cobrar o tributo pago a menor em razão da taxa equivocada, acrescido de juros, e não glosar a totalidade do custo capitalizado pela Impugnante.

Adicionalmente, a contribuinte alega ser importante frisar que apesar de o procedimento adotado pela Impugnante ser o que melhor se adequa às regras contábeis internacionais, é o método que apresenta maior ônus para empresa do ponto de vista tributário. Isto porque, o RIR/1999 estabelece que as pessoas jurídicas atuantes na indústria do petróleo podem optar por deduzir os encargos com exploração e produção de petróleo cru em cada período de apuração para efeito de determinação do lucro líquido. De acordo com o artigo 416, não haveria necessidade de se ativar estes gastos para posterior depreciação em razão das unidades produzidas em relação às reservas provadas, os quais poderiam ser apropriados no período de apuração em que incorridos.

Aduz a impugnante, que considerando (i) todos os gastos tangíveis e intangíveis foram incorridos durante as fases de exploração e desenvolvimento do Campo Polvo BMC-08, sendo, portanto, considerado um único bem; e (ii) tanto o prazo inicial quanto o prazo final para reconhecimento destes gastos no resultado do exercício é exatamente o mesmo para todos os itens capitalizados, não houve necessidade, no momento da capitalização, de segregar os gastos em subcontas distintas, já que esta segregação somente se faz necessária quando o início ou duração do prazo para amortização, depreciação e exaustão de bens e direitos são distintos. Se todos os itens que compõem o Ativo se submetem ao mesmo início e prazo de depreciação/ amortização/ exaustão de bens e direitos, não há que se falar em ficha individual de bens do ativo imobilizado.

DOS GASTOS INTANGÍVEIS

A impugnante ressalta que, de acordo com o artigo 325 do RIR/1999, os gastos incorridos com despesas que contribuem para a formação do resultado de mais de um exercício podem ser amortizados, observadas as regras trazidas pelos artigos 326.e 327 do RIR/1999, o que necessariamente se aplica aos gastos incorridos pela Impugnante durante as fases de exploração e desenvolvimento.

Ressalta que o fato de estes gastos serem inicialmente transferidos para outra conta de Ativo para posterior amortização não lhes tira a natureza de gastos que contribuem para a formação do resultado de mais de um exercício, mas, pelo contrário, tem o objetivo único e exclusivo de que

tais gastos sejam efetivamente reconhecidos na proporção de sua contribuição aos resultados.

Relembra a contribuinte, que o artigo 327 do RIR/1999 estabelece que a taxa anual de amortização deve ser calculada com base no número de períodos de apuração em que deverão ser usufruídos os benefícios, respeitando-se o prazo mínimo de 5 (cinco) anos.

Assim, entende que, desde que o prazo mínimo de 5 (cinco) anos seja respeitado, o contribuinte poderá calcular a taxa de amortização daqueles gastos pelo prazo em que espera usufruir o direito.

No caso em tela, entende que tal prazo está intrinsecamente relacionado com a existência das reservas, razão pela qual a taxa é calculada pelo método das unidades produzidas, apropriando-se os gastos ao resultado na medida em que a produção ocorre e em função da quantidade total de petróleo e gás natural que se espera produzir, ainda que tal prazo seja superior a 5 (cinco) anos como é o caso para o ano-calendário de 2009.

Assim, entende que, tendo em vista que a taxa de recuperação do Ativo "Campo Polvo - Bloco BM-C-08" respeitou os prazos mínimos estabelecidos na legislação fiscal, o procedimento adotado pela Impugnante está em consonância com a legislação fiscal independentemente do fato de todos os gastos terem sido alocados para conta de Ativo Imobilizado e reportados na DIPJ na linha 35 da Ficha 36 da DIPJ.

DOS GASTOS COM BENS TANGÍVEIS

A impugnante entende que, no mesmo sentido, por existirem bens tangíveis na formação do Ativo "Campo Polvo - Bloco BM-C-08", ainda que em quantidade e volume financeiro muito inferior aos gastos intangíveis, tal Ativo deveria se sujeitar à depreciação, e o MUP também reputar-se-ia como método mais adequado para depreciação deste Ativo, em razão do disposto no artigo 309, § 32, do RIR/1999.

Entende imperioso destacar que os bens tangíveis eventualmente utilizados durante as fases de exploração e desenvolvimento consistem, basicamente, em máquinas e equipamentos, cujo prazo de vida útil máximo seria de 10 (dez) anos, conforme Instrução Normativa nº 162/1998. Assim, considerando que o prazo estimado de produção do Campo Polvo - Bloco BM-C-08, de acordo com a reserva provada de 18.935.689 barris de óleo cru (equivalente a 3,0105 milhões de m., conforme demonstrado no quadro abaixo), declarada à ANP em janeiro de 2009 (Doc. 07), é de aproximadamente 7 (sete) anos, a depreciação destes bens deverá ser efetuada pelo método das unidades produzidas, conforme determina o parágrafo 3.º do artigo 309 do RIR/1999.

Adicionalmente, entende que em consonância com o estabelecido no 3.º do artigo 310 do RIR/1999, quando o registro do imobilizado for feito por conjunto de instalação ou equipamentos, sem especificação suficiente para

permitir aplicar as diferentes taxas de depreciação de acordo com a natureza do bem, deverão ser utilizadas as taxas aplicáveis aos bens de maior vida útil que integrem o conjunto.

Isto é, ainda que não haja individualização dos bens, novamente se verifica que a depreciação de eventuais bens tangíveis registrados na conta de Ativo "Campo Polvo - Bloco BM-C- 08" deve ser realizada pelo MUP, com base no disposto no parágrafo 39 do artigo 309 do RIR/1999.

Tal metodologia, afirma a impugnante, está fundamentada, ainda, no artigo 310 do RIR/1999, o qual determina que a taxa anual de depreciação deverá ser fixada pelo prazo durante o qual se espera utilização econômica do bem pelo contribuinte.

A impugnante assevera que no caso das pessoas jurídicas atuantes na indústria do petróleo o prazo durante o qual se espera a utilização econômica dos bens na produção dos rendimentos, nos casos dos bens intrinsecamente ligados à produção de um campo ou bloco específico, é, justamente, o prazo no qual se espera que existam recursos naturais a serem produzidos e vendidos.

Entende que o MUP também deve ser utilizado para a depreciação dos ativos tangíveis intrinsecamente ligados às atividades de exploração e desenvolvimento da indústria do petróleo e gás natural.

DO BÔNUS DE ASSINATURA

A contribuinte alega, que usualmente os contratos de concessão possuem prazo de duração amplo, correspondente ao tempo máximo permitido para a exploração e produção do respectivo campo. Contudo, o contrato necessariamente é rescindido quando do esgotamento das reservas de petróleo e gás natural, com a respectiva devolução da área concedido à ANP. Assim, é possível concluir que o prazo de concessão ou do contrato de exploração tem relação direta com a possança conhecida das reservas de petróleo e gás natural.

Aduz que o mesmo acontece no presente caso, uma vez que a Cláusula 4.1, prevê que o Contrato será dividido em 02 (duas) fases (exploração e produção), em conformidade com o artigo 24 da Lei do Petróleo. A referida Cláusula ainda dispõe que a fase de produção somente terá início após a entrega da Declaração de Comercialidade à ANP, podendo ter duração de 27 (vinte e sete) anos, duração esta que pode ser reduzida ou prorrogada, conforme o disposto na Cláusula 8.1.

Com efeito, a Declaração de Comercialidade foi entregue à ANP em 01/07/2005 (Doc. 08) e que o prazo estimado de produção do Campo Polvo - Bloco BM-C-08, de acordo com a reserva provada de 18.935.689 barris de óleo cru, declarada à ANP em janeiro de 2009 (Doc. 07), é de aproximadamente 7 (sete) anos.

Entende, que, ainda que o contrato preveja prazo máximo de duração de 27 anos para a fase de produção, isto não significa que o direito de exploração e produção do campo se perpetuará por este mesmo prazo, uma vez que contrato deve ser rescindido quando do esgotamento das reservas, com a respectiva devolução da área concedido à ANP. Logo, a taxa anual de amortização aplicável ao bônus de assinatura não pode estar intrinsecamente relacionada ao prazo máximo de duração do contrato.

Assevera não merecer prosperar a presente Autuação que pretende glosar os valores de R\$ 1.177.054,43 (um milhão cento e setenta e sete mil cinquenta e quatro reais e quarenta e três centavos) e R\$ 1.224.997,15 (um milhão duzentos e vinte e quatro mil e novecentos e noventa e sete reais e quinze centavos) relativos, respectivamente, aos anos-calendário de 2009 e 2010, a título de quota de amortização de bônus de assinatura utilizada a maior.

EXAUSTÃO DOS GASTOS INCORRIDOS NA EXPLORAÇÃO E PROSPECÇÃO DE RECURSOS NATURAIS

A impugnante considera que, em função da falta de tratamento específico aos gastos incorridos pela indústria do petróleo e gás natural, devem ser aplicados aos custos e despesas com depreciação, amortização e exaustão de gastos incorridos na exploração e prospecção de jazidas de petróleo e gás natural as mesmas regras existentes para os gastos incorridos na exploração e prospecção de minas, ou seja, aplicar-se-ia o disposto no artigo 330 do RIR/1999.

Entende,a contribuinte que tanto os gastos incorridos com bens intangíveis (serviços e outros direitos), quanto os gastos incorridos com bens tangíveis (equipamentos e outros bens eventualmente utilizados nas fases de exploração e produção e na perfuração dos poços de exploração e produção) seriam exauridos pela curva da produção, com base no MUP, tratamento este dispensado pela Impugnante aos bens registrados na conta "Campo Polvo - Bloco BM-C-08", em total consonância com o estabelecido no § 2.do art. 330 do RIR.

DA ILEGALIDADE DA GLOSA DE DESPESAS PELA INOBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA COMPETÊNCIA. ERRO RELATIVO AO QUANTUM DEBEATUR.

Assevera a impugnante que em função da suposta inobservância do regime de competência, a Autoridade Fiscal pretende recompor o saldo de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa de CSLL, por entender que as despesas no montante de R\$ 97.351.684,54 (noventa e sete milhões trezentos e cinquenta e um mil seiscentos e oitenta e quatro reais e cinquenta e quatro centavos) foram deduzidas pela Impugnante no ano-calendário de 2009 de forma antecipada, resultando em redução indevida do Lucro Real, o que ensejaria a aplicação de multa prevista no caput do artigo 273 do RIR/1999.

Contudo, alega que a dedução de tais despesas efetuada pela Impugnante em 2009 se deu em virtude da decisão da própria Maersk de

descontinuar o projeto de exploração do Bloco BM-BAR-3 após a primeira fase de exploração, em novembro de 2009, por entender que os esforços empregados na exploração deste campo não apresentariam o retorno esperado. Tal decisão baseou-se em análises efetuadas pela Impugnante e suas consorciadas sob a viabilidade do negócio, cujas conclusões foram sumarizadas na "Proposta de Abandono" (Doc. 09) apresentada pela operadora do Bloco BM-BAR-3.

Desta forma, entende a impugnante que todos os gastos incorridos durante a primeira fase exploratória do Bloco BM-BAR-3, que estavam registrados em contas de Ativo Diferido para posterior amortização, foram registrados em resultado como encargo no próprio ano-calendário de 2009, em consonância com o disposto no artigo 324, §3, do RIR/1999. Logo, conclui que a apropriação das referidas despesas no ano-calendário de 2009 ocorreu em estrita observância ao princípio da competência e em conformidade com a legislação de regência.

Afirma a contribuinte que, muito embora a decisão quanto a efetiva descontinuação do projeto de exploração do Bloco BM-BAR-3 tenha ocorrido em novembro de 2009, a Autoridade Fiscal entendeu que as despesas relativas à baixa do Bloco seriam referentes ao ano-calendário de 2010 pelo simples fato de o Instrumento Particular de Distrato (Doc. 10), que lastreou a transferência do percentual de 30% de participação da Impugnante no referido Bloco à Petrobrás, ter sido formalizado em 05/10/2010, data em que a ANP aprovou a cessão de direitos e obrigações relativa a tal transferência.

Afirma que, os gastos incorridos devem ser registrados em resultado como encargo do próprio ano-calendário no momento em que a Impugnante percebeu que o Bloco se tornou imprestável, e não no momento da formalização de sua transferência à Petrobrás e aprovação da agência reguladora.

Entende a contribuinte (como argumentação subsidiária), que a apropriação de despesas pela Impugnante em 2009 jamais poderia ser considerada como redução indevida do Lucro Real para fins de aplicação do artigo 273, inciso II do RIR/1999.

Dessa forma, entende (subsidiariamente) que tais despesas devem ser então consideradas como legítimas para o ano-calendário de 2010, uma vez que houve a formalização da transferência do Bloco BM-BAR-3.

DA DESCONSIDERAÇÃO DAS DESPESAS RELATIVAS AO BLOCO BM-BAR-3 NA APURAÇÃO DO IRPJ E CSLL SUPOSTAMENTE DEVIDOS PELA IMPUGNANTE NO ANO-CALENDÁRIO DE 2010,

A impugnante alega que, caso se tratassem efetivamente de despesas relativas ao ano-calendário de 2010, o que se admite apenas por argumentação, o resultado apurado em ambos os anos-calendário de 2009 e 2010 seria de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL.

Entende a Impugnante que se tivesse apenas provisionado tais despesas em 2009 e registrado sua baixa integral no ano-calendário de 2010 o resultado prático seria o aumento do prejuízo fiscal verificado em 2010. Em outras palavras, ainda que se entenda que a Impugnante não tenha observado o regime de competência no caso sob análise, não teria havido qualquer lesão aos cofres públicos.

Por todo exposto, na eventualidade de o Auto de Infração ora impugnado não ser integralmente cancelado por esta Delegacia de Julgamento, pede que as despesas relativas à baixa do Bloco BM-BAR-3 devem ser consideradas como dedutíveis para fins de apuração do IRPJ e da CSLL (supostamente) devidos pela Impugnante no ano-calendário de 2010, evitando-se, dessa forma, o enriquecimento ilícito da União Federal.

Em julgamento realizado em 27 de fevereiro de 2015, a 2ª Turma da DRJ/BSB, considerou parcialmente procedente a impugnação da contribuinte e prolatou o acórdão 03-66.592, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

DEPRECIÇÃO. AMORTIZAÇÃO

Na legislação fiscal encontram-se as maneiras de depreciar e amortizar. Notadamente o RIR/99. Outras formas de depreciação ou amortização não podem ser utilizadas para efeitos fiscais.

A forma de depreciação baseada em reserva inicial móvel, não tem respaldo na legislação fiscal.

REGIME DE COMPETÊNCIA

A despesa que pertence ao ano-calendário de 2010 não pode ser utilizada para o ano calendário de 2009. Por outro lado, tal despesa glosada sob o único fundamento de inobservância do regime de competência deve ser incluída no ano-calendário de 2010.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009, 2010

DA TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

Lançamentos reflexos. Ao se decidir de forma exaustiva a matéria referenciada ao lançamento principal de IRPJ, a solução adotada espraia seus efeitos aos lançamentos reflexos, próprio da sistemática de tributação das pessoas jurídicas.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Processo nº 12448.724947/2014-43
Acórdão n.º **1301-002.424**

S1-C3T1
Fl. 712

A ora recorrente, devidamente cientificada do acórdão recorrido, apresentou recurso voluntário tempestivo (fls. 538/685), onde repete os argumentos apresentados em sede de manifestação de inconformidade.

Recebi, por sorteio, o presente auto em 16/02/2017.

É o relatório.

Voto

Conselheira Amélia Wakako Morishita Yamamoto

A contribuinte foi autuada, em 16/06/2014, no IRPJ e reflexo, no regime de lucro real anual, por ter deduzido em excesso valores relativos a depreciação de bens tangíveis nos anos-calendário de 2009 e 2010, bem como por ter deduzido em excesso valores relativos a amortização dos gastos intangíveis e do Bônus de Assinatura, também nos mesmos anos-calendário de 2009 e 2010, além da inobservância do regime de competência no ano-calendário de 2009, conforme se observa do quadro abaixo.

autuação		2009	2010
0001	depreciação	20.776.195,62	30.350.043,42
0002	amortização	40.297.563,36	72.571.315,13
		1.177.054,43	1.224.997,15
0003	inobserv reg compet	97.351.684,54	
		159.602.497,95	104.146.355,70

Foi exigido o crédito tributário total de R\$ 40.319.662,95, incluindo imposto, contribuição, multa de ofício de 75% e juros de mora calculados até 06/2014.

A DRJ/BSB julgou a impugnação Procedente em Parte, mantendo os autos de infração relativos ao ano-calendário de 2009, e com relação ao ano-calendário de 2010, recompor o resultado do período, mediante o reconhecimento da despesa no valor de R\$97.351.684,54, configurando no final, depois da compensação do prejuízo, uma redução do mesmo para R\$17.364.735,30.

Contra essa decisão foi interposto recurso de ofício e voluntário, os quais passo a analisar.

RECURSO DE OFÍCIO

No que tange à admissibilidade do recurso de ofício, resalto o determinado no art. 1º da Portaria MF nº 63, de 09/02/2017, publicada no DOU de 10/02/2017, a seguir transcrito:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

No caso em referência, diante do reconhecimento da despesa no ano de 2010, no valor de R\$ 97.351.684,54, reduzindo, após a compensação de prejuízo, para R\$ 17.364.735,30, verifico que superam o limite de dois milhões e quinhentos mil reais, estabelecido pela norma em referência.

Dessa forma, o recurso de ofício é cabível, e dele conheço.

No que se refere à questão da inobservância ao regime de competência no ano de 2009, ela decorreu das deduções de despesas efetuadas em razão da decisão da empresa de descontinuar o projeto de exploração do Bloco BM-BAR-3 após a primeira fase de exploração, em novembro de 2009, por entender que os esforços empregados na exploração deste campo não apresentariam o retorno esperado, sendo que essa decisão foi baseada em análises efetuadas pela empresa e suas consorciadas sob a viabilidade do negócio, cujas conclusões foram sumarizadas na "Proposta de Abandono" (Doc. 09).

No entanto, o Instrumento Particular de Distrato, foi somente assinado em 05/10/2010, ou seja, no ano seguinte ao da efetiva baixa na contabilidade, motivo pelo qual a autuação entendeu que o ano correto para a baixa contábil seria o de 2010.

A empresa pugnou, então, que tais despesas fossem reconhecidas em 2010, pelo que entendeu a DRJ ser possível. Ademais, em razão da existência de prejuízos fiscais no ano de 2010 de R\$24.159.406,46, adicionando-se tais despesas glosadas em 2009 de R\$97.351.684,54, temos R\$121.511.091,00, em 2010 de prejuízos fiscais, subtraindo-se o valor de R\$104.146.355,70, relativo a apuração da base tributável pela fiscalização nesse mesmo período, ainda permanece em situação de prejuízo no valor de R\$17.364.735,30 em 2010.

No que se refere a este item, entendo que a decisão *a quo* deve ser mantida, uma vez que de fato a despesa glosada no ano de 2009 poderia de fato ser aproveitada em 2010.

Dessa forma, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso de ofício.

RECURSO VOLUNTÁRIO

A contribuinte foi cientificada do teor do acórdão da DRJ/BSB e intimada ao recolhimento dos débitos de IRPJ e reflexos em 13/03/2015 (fl. 535), e apresentou em 14/04/2015, recurso voluntário e demais documentos, juntados às fls. 538/685.

Uma vez atendidos os requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72, e sendo o mesmo tempestivo, dele conheço.

1) Da ilegítima desconsideração do laudo pericial

Alega o recorrente que o auto de infração está eivado de nulidade por violação aos princípios da boa-fé, segurança jurídica, da proteção à confiança e da legalidade, visto que a Fiscalização não aceitou o laudo técnico apresentado para comprovação da integração dos bens tangíveis e gastos intangíveis que contribuíram para a formação de um único bem, o Campo Polvo BMC-08.

Afirma que o laudo pericial foi produzido nos termos que foi requerido pela fiscalização, e acostado aos autos, como se verifica de fls. 238/241.

A fiscalização, no entanto, entendeu por bem não aceitá-lo já que produzido em 24/04/2014 e não teria sido documento hábil a suportar os lançamentos efetuados em 2009 e 2010.

Nesse ponto, entendo que o laudo foi recebido e juntado aos autos do processo, porém não foi aceito pela fiscalização como argumentação em defesa da recorrente, dessa forma, não vejo motivos para se decretar a nulidade da auto de infração ou ofensa aos princípios acima mencionados ou mesmo cerceamento de defesa.

2) Da nulidade pela não-inclusão das despesas glosadas no ano-calendário de 2010

O recorrente alega em sede recursal, ainda, que o fato das autoridades fiscais não terem considerados as despesas apropriadas e glosadas no ano-calendário de 2009, poderiam tê-lo feito para o ano-calendário de 2010, e pelo fato da decisão *a quo* ter reconhecido tal direito, impõe um vício insanável na determinação da base de cálculo do lançamento, em detrimento do disposto no art. 142 do CTN.

Em que pese os argumentos do contribuinte, não vejo que houve a ocorrência de tal vício ou nulidade, pois que a base de cálculo lançada no auto de infração foi plenamente conhecida e calculada, porém contra-argumentada em sede de impugnação e assim reconhecida na decisão prolatada.

Os vícios que eivariam de nulidade o lançamento da autoridade fiscal são aqueles cuja ausência impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Não é o caso em tela.

Assim, deixo de conhecer desta preliminar argüida.

3) Dos bens intangíveis e gastos tangíveis formando um só bem - direito à capitalização das despesas

Neste item, alega a recorrente que as Autoridades Fiscais Federais desconsideraram indevidamente o laudo pericial, dessa forma, deixaram de considerar o Campo Polvo BMC-08 como um único bem, formado pela combinação dos bens tangíveis e gastos intangíveis.

No entendimento da fiscalização não havia documentação que embasasse o procedimento contábil adotado pela contribuinte em 2009 e 2010, não sendo correta a apropriação dos gastos incorridos nas fases de exploração e desenvolvimento no Campo Polvo BMC-08 transformando gastos intangíveis em bens depreciáveis.

Vamos aos fatos: a contribuinte intimada a apresentar a composição das linhas de encargos de depreciação e exaustão da DIPJ, e especialmente no tocante ao ativo denominado "Campo Polvo -Bloco BMC-08", ela explicou

que:

“Para fins de reconhecimento dos gastos incorridos durante as fases de exploração e desenvolvimento, consistente, em sua maioria, em gastos com G&G (Geologia e Geofísica); IDC (“Intangible Drilling Costs”), que são gastos com perfuração de poços; pagamento de retenção de área; e outros gastos menos relevantes, mas ainda associados à perfuração dos poços de exploração e produção, a Maersk adotou os seguintes procedimentos:

i. Todos os gastos incorridos foram inicialmente registrados em contas do Ativo Diferido.

ii. No momento em que a produção do petróleo e gás natural se iniciou (julho do ano-calendário 2007) estes gastos foram reclassificados para conta de Ativo Imobilizado, denominada “Campo Polvo – Bloco BM-C08”.

iii. Uma vez iniciada a produção, os gastos classificados na conta de Ativo Imobilizado são então reconhecidos em contas de estoque, sendo apropriados no resultado do exercício no momento da venda do petróleo e gás natural.”

Explica, ainda, que "tal ativo é composto de gastos relativos à aquisição de bens tangíveis e de bens intangíveis, e que todos os bens e direitos foram adquiridos com o objetivo de se formar um único bem, a saber, o conjunto de poços de exploração e produção de petróleo e gás natural relativos ao Campo Polvo BMC-08".

Expôs, também, o funcionamento dessa indústria, por se tratar de uma concessionária, possui os direitos de exploração e produção do petróleo e gás natural, incorrendo em gastos de exploração, justamente para se verificar se a área possui ou não reservas passíveis de produção.

Tais gastos podem ainda, serem divididos em:

- a. Gastos de geologia e geofísica: incluem estudos topográficos, geológicos, direitos de acesso às propriedades ou áreas, salários e outras despesas relacionadas a geólogos, geofísicos, bem como outras pessoas que conduzem esses estudos;
- b. Gastos de retenção de propriedades não desenvolvidas: são incorridos para manter os direitos de propriedade, incluindo tributos, participações especiais, demais gastos legais e de manutenção da terra e/ou arrendamento;
- c. Aquisição de dados sísmicos: são os pagamentos feitos para aquisição de dados geológicos ou geofísicos de terceiros, e não através de campanhas próprias; e
- d. Gastos para perfurar e equipar poços exploratórios e para perfurar poços de testes tipo-estratigráficos.

Ressaltou, ainda, que desses gastos, os de "a" a "c" podem ser incorridos antes do início da efetiva exploração, ou seja, antes da perfuração do primeiro poço exploratório, e quando isso ocorre, são mantidos em conta do Ativo Diferido para posterior amortização.

Informa, também, que no caso em tela, o ativo "Campo Polvo - Bloco BMC-08 é o resultado da capitalização de todos os gastos de exploração e desenvolvimento, e conforme demonstrado no laudo, a parte mais significativa dos gastos capitalizados pela recorrente e recuperados pelo MUP, gastos relacionados às fases de exploração e desenvolvimento, perfuração de poços, pagamento de retenção de área e outros gastos associados à perfuração dos poços de exploração e desenvolvimento.

Assim, em 19/02/2014, a fiscalização solicitou a apresentação de laudo técnico para comprovar, dentre os gastos intangíveis a serem individualizados, quais contribuiriam para a formação do resultado de mais de um período base, passíveis portanto de amortização, e quais se agregariam aos bens tangíveis para a formação de um único bem, no caso o Campo Polvo BMC-08, passíveis de depreciação.

O contribuinte apresentou tal laudo técnico, nos moldes solicitados em 16/05/2014, entretanto quando a fiscalização verificou que o mesmo foi produzido em 24/04/2014, ele não foi aceito como justificativa, pois não serviriam de suporte para embasar lançamentos efetuados em 2009 e 2010, não sendo nem objeto de análise.

Ainda em alegações, verifica-se, que a recorrente se utilizou do método *full cost*, ou custo total, para a contabilização dos gastos incorridos com a exploração e desenvolvimento de petróleo e gás natural, nesse métodos, todos os gastos incorridos durante a fase de exploração e desenvolvimento são considerados associados a uma possível descoberta e produção final.

Tal método é utilizado em empresas do setor de óleo e gás, o método do custo total considera todos os custos nas atividades de aquisição, exploração e desenvolvimento, como sendo necessários à produção definitiva das reservas. Todos esses custos são incorridos com o conhecimento que, geralmente, está relacionado também às atividades que não resultam diretamente em reservas provadas e desenvolvidas. Contudo, a companhia espera que os benefícios obtidos das prospecções que se provam bem-sucedidas, junto com os benefícios das descobertas passadas, serão adequados para recuperar os custos de todas as atividades, bem-sucedidas e mal-sucedidas, e proporcionar lucro¹.

Isso em observância ao art. 179 da Lei 6.404/76:

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:[..]

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

V - no ativo diferido: as aplicações de recursos em despesas que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais.

¹ Silva, Carlos Eduardo Vieira da, "Oil & Gas Accounting: O Estudo de Caso de Uma Empresa de Petróleo", <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/enanpad2004-ccg-0238.pdf>

Do conceito de lucro líquido, estabelecido no art. 248 do RIR, verifica-se o ponto de partida do lucro real. A apuração do lucro líquido, no encerramento de cada período-base, deve ser efetuada em conformidade com os procedimentos usuais da contabilidade.

Já que a recorrente adotou as normas do RTT - Regime Tributário de Transição, a norma comercial é aplicável, antes das alterações da lei 11.638/2007.

Ademais, os arts. 301 e 324 do RIR também embasam tal procedimento.

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano. [...]

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado.

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

Após essas considerações, no meu entendimento, assiste razão ao recorrente, pois aplicou de forma correta a contabilização de capital ocorridos nas fases de exploração e desenvolvimento de petróleo e gás natural.

Nesse aspecto, o laudo pericial não era único documento para embasar a contabilização dos gastos nos respectivos anos, já que todos eles assim foram considerados como Ativo do Campo Polvo BMC-08 para futura depreciação nos termos da lei. E o laudo acostado aos autos apenas vem para confirmar tal alegação, concluindo no seguinte sentido:

CONCLUSÕES: A análise dos registros contábeis apresentados na planilha “Composição do Ativo do Campo de Polvo por Ano” permite concluir que os gastos ativados nas fases de exploração e desenvolvimento do Campo de Polvo foram típicos e estritamente necessários ao desenvolvimento de um campo marítimo de petróleo. Os gastos descritos nesta se agregam de fato a um único bem do ativo imobilizado (Campo de Polvo - BMC-8).

Dessa forma, de se reconhecer a forma de capitalização utilizada pela recorrente.

4) Do método de recuperação do ativo. Da aplicação do método das Unidades Produzidas - MUP na depreciação e amortização.

Diante da forma como foram ativados os gastos pela recorrente, ela optou por se utilizar do método das unidades produzidas - MUP para fins de reconhecimento dos gastos capitalizados, incorridos durante as fases de exploração e desenvolvimento, já que tais gastos somente contribuiriam no resultado da contribuinte enquanto perdurarem as reservas de petróleo e gás natural existentes no Bloco.

A fiscalização, no entanto, entendeu que foi utilizada uma forma híbrida, não havendo amparo legal para tanto.

Verificamos o que diz os arts. 309, §3º, 310, §1º e 330 do RIR também embasam tal procedimento, ainda,

Art. 309. A quota de depreciação registrável na escrituração como custo ou despesa operacional será determinada mediante a aplicação da taxa anual de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 1º).[...]

§ 3º A quota de depreciação, registrável em cada período de apuração, dos bens aplicados exclusivamente na exploração de minas, jazidas e florestas, cujo período de exploração total seja inferior ao tempo de vida útil desses bens, poderá ser determinada, opcionalmente, em função do prazo da concessão ou do contrato de exploração ou, ainda, do volume da produção de cada período de apuração e sua relação com a posse conhecida da mina ou dimensão da floresta explorada (Lei nº 4.506, de 1964, arts. 57, § 14, e 59, § 2º).

Art. 310. A taxa anual de depreciação será fixada em função do prazo durante o qual se possa esperar utilização econômica do bem pelo contribuinte, na produção de seus rendimentos (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 2º).

§ 1º A Secretaria da Receita Federal publicará periodicamente o prazo de vida útil admissível, em condições normais ou médias, para cada espécie de bem, ficando assegurado ao contribuinte o direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação de seus bens, desde que faça a prova dessa adequação, quando adotar taxa diferente (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 3º).gn

§ 2º No caso de dúvida, o contribuinte ou a autoridade lançadora do imposto poderá pedir perícia do Instituto Nacional de Tecnologia, ou de outra entidade oficial de pesquisa científica ou tecnológica, prevalecendo os prazos de vida útil recomendados por essas instituições, enquanto os mesmos não forem alterados por decisão administrativa superior ou por sentença judicial, baseadas, igualmente, em laudo técnico idôneo (Lei nº 4.506, de 1964, art. 57, § 4º).

Art. 330. Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos minerais, resultante da sua exploração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59).

§ 1º A quota de exaustão será determinada de acordo com os princípios de depreciação (Subseção II), com base no custo de aquisição ou prospecção, dos recursos minerais explorados (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, § 1º).

§ 2º O montante da quota de exaustão será determinado tendo em vista o volume da produção no período e sua relação com a

possança conhecida da mina, ou em função do prazo de concessão (Lei nº 4.506, de 1964, art. 59, § 2º).gn

§ 3º O disposto neste artigo não contempla a exploração de jazidas minerais inesgotáveis ou de exaurimento indeterminável, como as de água mineral.

O método das unidades produzidas - MUP, resulta em despesa baseada no uso ou produção esperado.

Por exemplo, uma máquina cujo custo é de R\$ 182.000,00 produziu 800.000 peças no primeiro ano e 1.200.000 peças no segundo ano. Durante a vida útil do equipamento é estimado que ele produza 30.000.000 de peças.

A depreciação é assim calculada:

Número de unidades produzidas x 100

Número de unidades estimadas durante a vida útil

Ano 1: (regra de três simples)

$800.000 \times 100 = 2,67\%$

30.000.000

$2,67\% \times R\$ 182.000,00 = R\$ 4.859,40$ (despesa de depreciação no Ano 1)

Ano 2:

$1.200.000 \times 100 = 4\%$

30.000.000

$4\% \times R\$ 182.000,00 = R\$ 7.280,00$ (despesa de depreciação no Ano 2)

No caso da recorrente, por esse método, determina-se a quota de depreciação em função do volume da produção relativo a cada período de apuração e a sua relação com a capacidade de produção do poço de petróleo e gás natural em que são utilizados os bens passíveis de depreciação, já que quando do esgotamento destas reservas, os bens utilizados já não trarão benefício econômico.

Ou seja, o método escolhido pela recorrente para fins de depreciação do ativo Campo Polvo BMC-08 está baseado em lei e conforme a produção do petróleo e do gás foi levado à despesa, enquanto perdurou tais reservas nesse específico Bloco.

Tais provas técnicas de que o referido ativo poderá ser recuperado decorre dos estudos desenvolvidos pelos engenheiros e geólogos da recorrente e entregues anualmente à ANP, demonstrando o tamanho das reservas cuja produção será economicamente viável. Verifica-se às fls. 479 a 484, o Boletim Anual de Reservas entregue à ANP, com os respectivos cálculos. Bem como a declaração de comercialidade de tais reservas.

Ressalte-se, ainda, outro ponto trazido pela recorrente, que por se tratar de empresa concessionária da exploração de petróleo e gás poderia ter se utilizado do método previsto no art. 416 do RIR, em que poderia deduzir, para efeito de determinação do lucro líquido, as importâncias aplicadas, em cada período de apuração, na prospecção e extração de petróleo cru.

A fiscalização no entanto, aplicou o percentual de 10% sobre o valor total de bens tangíveis, chegando a um valor menor ao apurado pelo contribuinte.

Por todo o exposto, entendo que de fato, o método utilizado pelo contribuinte é plenamente aplicável ao seu setor de atuação, nos termos do art. 309, §3º do RIR, e tratando-se o Campo Polvo BMC-08 um ativo único, a partir do momento em que passou a produzir, os gastos passaram a ser depreciados, de acordo com o MUP, não havendo o que se falar em sistema "híbrido".

5) Dos Gastos intangíveis

Neste ponto, conforme acima já mencionado, a recorrente tratou os gastos relacionados à exploração, ou seja, aqueles incorridos antes do início da perfuração do primeiro poço exploratório como ativo diferido para posterior amortização, assim considerado como ativo único do Campo Polvo BMC-08, passando então a depreciá-lo, utilizando-se no MUP, após o início da produção efetiva do petróleo e gás.

A fiscalização, de outro modo, segregou tais despesas, e aplicou o percentual de 20% diretamente.

Nesse sentido, seguindo a mesma linha do ponto anterior, em se considerando tais gastos depreciáveis apenas após o início da produção, e sendo parte do mesmo ativo que compõe um único bem, entendo aplicável o método MUP, não devendo prevalecer o lançamento efetuado.

Em ambos os casos, caso o tratamento fosse pela aplicação do método linear, a forma de ativação deveria também ser desconsiderada, já que fundamentou todo o processo seguinte. Ou seja, o contrato de concessão existente entre a empresa e a Petrobrás remonta ao ano 2000, ou seja, tais gastos já poderiam ser depreciados e assim considerados dedutíveis desde então.

6) Dos bônus de assinatura

Os gastos relativos ao bônus de assinatura, são relacionados com a aquisição do direito de explorar e produzir petróleo e gás natural, compreendendo o determinado no art. 45 da Lei do Petróleo e art. 9º do Decreto 2.705/98:

“Art. 46. O bônus de assinatura terá seu valor mínimo estabelecido no edital e corresponderá ao pagamento ofertado na proposta para obtenção da concessão, devendo ser pago no ato da assinatura do contrato.”

“Art. 9º. O bônus de assinatura, previsto no inciso I do art. 45 da Lei nº 9.478, de 1997, corresponderá ao montante ofertado pelo licitante vencedor na proposta para obtenção da concessão de petróleo ou gás natural, não podendo ser inferior ao valor mínimo fixado pela ANP no edital da licitação.

Parágrafo único. O licitante vencedor pagará, no ato da assinatura do respectivo contrato de concessão, o valor integral do bônus de assinatura, em parcela única.”

Nesse sentido, novamente, baseando-se do mesmo procedimento dos dois pontos anteriores, utilizou-se do método MUP para depreciação, a Recorrente amortizou tais gastos nos termos do art. 327 do RIR, ou seja, considerando que o benefício do pagamento pelo bônus somente será usufruído pelo período que houver reservas de petróleo e gás a serem produzidos e vendidos.

A fiscalização, por outro lado, utilizou-se do prazo constante do contrato de concessão de 27 anos para fixar o percentual de 3,7037% de amortização, não acatando o método MUP utilizado pelo contribuinte.

Novamente, neste ponto, fixe-se que a recorrente se utilizou do mesmo método MUP, baseado em análise anual da estimativa de produção entregue à ANP, baseada em estudos geológicos, geofísicos e de engenharia, estimando o volume da produção de cada período de apuração e sua relação com a possança conhecida.

Assim, mantendo o mesmo critério adotado, entendo aplicável o procedimento adotado pelo recorrente.

7) Da exigência de Juros sobre multa

Em decorrência do entendimento acima esposado, não verifico necessidade de discussão do ponto relativo à exigência de juros sobre a multa.

CONCLUSÃO

Diante de todo o acima exposto, voto por CONHECER dos Recursos de Ofício e Voluntário para no mérito NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DAR PROVIMENTO ao Recurso voluntário.

assinado digitalmente
Amélia Wakako Morishita Yamamoto