



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

Processo nº 12448.731264/2013-61
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1302-000.449 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 04 de outubro de 2016
Assunto Solicitação de diligências
Recorrente EXXONMOBIL EXPLORAÇÃO BRASIL LTDA (atual denom de ESSO EXPLORAÇÃO SANTOS BRASILEIRA LTDA)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento na realização de diligências, nos termos do voto da Relatora..

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich– Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Ana de Barros Fernandes Wipprich, Rogério Aparecido Gil, Marcelo Calheiros Soriano, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Talita Pimenta Félix e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

RELATÓRIO

Trata de Recurso Voluntário interposto contra o Acórdão nº 14-58.839/15, proferido pela 15ª Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto/SP, que decidiu manter os lançamentos tributários de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendários de 2009 e 2010, consubstanciados nos Autos de Infração de e-fls. 435 a 454, lavrados em conformidade com os fatos explicitados no Termo de Verificação Fiscal de e-fls. 431 a 434.

As infrações tributárias detectadas pela fiscalização consistem em despesas operacionais incorridas nos anos em questão consideradas indedutíveis dadas as suas naturezas.

A fiscalização constatou que a contribuinte, cuja atividade é extração de petróleo e gás natural, em consórcio com as empresas Petrobrás S/A e Amerada Hess Ltda., ganhou a concessão para a perfuração do bloco BM-S-22 (contrato nº 48610.010707/2001), sendo a responsável pela execução das operações relativas à exploração do referido bloco.

Estando em fase pré-operacional, nos anos em questão, contabilizou indevidamente a título de despesas operacionais, os valores de R\$ 85.919.782,60, para 2009, e R\$ 11.454.225,41, para 2010, sendo que o correto seria registrar estes valores, como despesas pré-operacionais, no Ativo Diferido, pois referem-se aos serviços relativos à exploração de poços e somente poderia apropriar-se das despesas incorridas, a título de amortização, à medida que as receitas operacionais correlatas comesçassem a ser auferidas com a venda de petróleo ou gás.

Também houve a glosa de 'outras despesas', nos valores de R\$ 157.955.581,89, para 2009, e R\$ 222.812.309,92, para 2010, em razão da empresa ter dado baixa de poços considerados secos (poços 1, 2 e 3), antes de a empresa haver enviado à ANP (Agência Nacional de Petróleo) o pedido de devolução integral da área recebida em concessão, em 03/04/2012, salientando-se que a decisão da extinção somente ocorreu em 03/08/2012.

As referidas infrações tributárias somaram valor tributável de R\$ 243.875.364,49, para 2009, e R\$ 234.266.535,33, para 2010, sendo que parte dos valores foram compensados com o saldo de prejuízo fiscal/base de cálculo negativa acumulados da empresa, remanescendo o crédito tributário total de R\$ 55.351,91 a pagar, a título de IRPJ e CSLL (com multa de ofício regular e juros moratórios).

A empresa impugnou o feito fiscal argumentando as razões que a seguir transcrevo do relatório do acórdão recorrido, por bem minucioso:

Depois de defender a tempestividade do oferecimento da peça contestatória e descrever os fundamentos das autuações questionadas, tece “*considerações sobre as fases que compreendam a produção de petróleo e de gás natural*”, o qual envolve três fases:

- **Exploração:** conjunto de operações ou atividades destinadas a avaliar áreas, objetivando a descoberta e a identificação de jazidas de petróleo ou gás natural;
- **Desenvolvimento:** conjunto de operações e investimentos destinados a viabilizar as atividades de produção de um campo de petróleo ou gás natural;
- **Produção:** conjunto de operações coordenadas de extração de petróleo ou gás natural de uma jazida e de preparo para a sua movimentação.

Explica que, para a consecução dos seus objetivos sociais, realiza estudos e pesquisas com a finalidade de verificar a existência de jazidas de petróleo bem como a viabilidade econômica da exploração delas. É o que se denomina fase de exploração, “*que têm início na obtenção, através de leilão, pela empresa concessionária, do direito à pesquisar/explorar uma determinada área (bloco)*”.

Sobre a fase de exploração, expõe que ela envolve a “*perfuração de poços individuais tendo, cada um deles, dentro do bloco objeto da concessão, características próprias de geologia e requerimentos individuais de engenharia*”. A individualidade decorre de exigência do contrato de concessão, o qual obriga o concessionário a comunicar, no prazo de 72 horas, qualquer descoberta de hidrocarbonetos naquele poço. “*Da mesma forma, faculta que se faça, durante este período, devoluções parciais à*

ANP das áreas nas quais não sejam identificadas reservas, mediante comunicação formal (Cláusula 3.3)”.

Informa que, “*nos casos de total insucesso em todos os poços perfurados*” ou de inviabilidade econômica da produção, a área adquirida no leilão é devolvida. Assim, quando forem encontrados poços cuja produção seja economicamente viável, a concessionária comunica tal fato à Agência Nacional do Petróleo (ANP) por meio da intitulada Declaração de Comercialidade e dá início à fase de produção.

Explana que, no caso em tela, a exploração do Bloco BM-S-22 foi iniciada em 29/08/2001, “*conforme contrato de concessão, com o comprometimento de perfuração de 4 poços em dois períodos distintos, sendo encerrada em 06.08.2012, com a formalização da devolução integral da área concedida e consequente extinção do contrato (docs. 06), havista que em nenhum dos poços perfurados foram encontradas descobertas de petróleo que justificassem investimentos para a próxima fase (produção)*”.

Informa que ao longo do processo de pesquisa efetuou quatro devoluções parciais: em 05/05/2009 (poço Azulão 1), 04/09/2009 (poços Guarani 1 e Guarani 1-desviado) e 10/03/2011 (poço Sabiá 1), as quais foram realizadas na forma facultada em contrato sem que a ANP tenha oferecido qualquer questionamento a respeito. Posteriormente, em 06/08/2012, a devolução total da área foi ratificada pela ANP.

Tece comentários acerca do panorama mundial de exploração de petróleo, relatando que a média mundial de poços exploratórios mal sucedidos representa de 70% a 80% do total perfurado e que, no Brasil, a média tem sido de 80%.

Estes poços, normalmente, são perfurados por empresas subcontratadas, cabendo ao concessionário “*somente determinar o local da perfuração e o modelo de perfuração desejado*”.

Diz que esta teria sido exatamente a situação ocorrida. No entanto, a Fiscalização considerou indedutíveis os custos/despesas incorridos na fase de exploração de cada poço considerado seco.

E argumenta:

A Fiscalização partiu de premissa equivocada, desalinhada com as práticas internacionais contábeis e com a prática local da indústria de petróleo e gás natural – e também desalinhada com o Regulamento do Imposto de Renda, como se verá adiante. Entendeu a fiscalização que os custos e despesas com “poços secos” e despesas operacionais incorridos na fase de exploração deveriam ter sido contabilizados no ativo diferido, a serem amortizados a partir do primeiro ano em que fosse auferida receita operacional na venda de petróleo e gás e não como fez corretamente a Impugnante ao levá-las a resultado, enquadrando-as como custos/despesas operacionais no período em que se confirmou a inexistência de expectativa de receitas oriundas daqueles investimentos.

Na continuação, traz um arrazoado sobre os padrões internacionais de contabilidade utilizados na indústria petrolífera, com o objetivo de sustentar a improcedência da conclusão da Fiscalização.

Inicia salientando que o Brasil não possui uma diretriz expressa sobre as práticas contábeis e fiscais para a indústria de O&G. No entanto, a seu ver, o movimento de alinhamento com os métodos contábeis internacionais promovido pela Lei nº 11.638, de

2007, permitiria trazer à discussão a prática internacional desta indústria, a qual estaria consolidada há décadas.

Expõe:

Basicamente, consolidaram-se como melhores práticas da indústria os seguintes métodos contábeis para o reconhecimento e baixa de custos: método dos Esforços Bem Sucedidos - Successful Efforts (SE) e o método do Custo Total - Total – Full Cost (FC), previstos nas normas do Financial Accounting Standard Board (FASB) – Statement of Financial Accounting Standards (SFAS) nos. 19 e 25 (docs. 09); nas normas da Securities and Exchange Commission (SEC) - Accounting Series Release (ASR) nos 257 e 258 e no Pronunciamento Técnico Contábil CPC nº 34, que muito embora não aprovado, serve de base para o entendimento do tratamento contábil dado pela Impugnante às despesas com “poços secos”.

Antes de discutir as duas técnicas contábeis apresentadas, assevera que os gastos incorridos nas atividades de exploração de produção de petróleo e gás são classificados em quatro categorias, abaixo apresentadas:

- *Os custos de aquisição incluem os gastos incorridos para adquirir, alugar, usar ou qualquer outra forma de aquisição dos direitos de uso de determinada área e ainda abrange o bônus de assinatura, taxas de agenciamento/intermediação, taxas de registro, custos legais e outros;*

- *Os custos de exploração envolvem os gastos incorridos na identificação de áreas potenciais e nos exames específicos de áreas com potencial de reserva de óleo e gás natural, incluindo perfuração de poços exploratórios e testes estratigráficos, bem como gastos com estudos topográficos, geológicos e geofísicos. Os gastos de exploração podem ocorrer tanto antes como depois da aquisição da área ou mesmo incorridos sem que a área nunca seja adquirida (no caso de pesquisas gerais);*

- *Os custos de desenvolvimento são aqueles incorridos para obter acesso às reservas provadas e para prover instalações para extração, tratamento, recolhimento e estocagem do óleo e do gás natural e ainda os custos das instalações de produção, tais como linhas de escoamento, separadores, tratadores, aquecedores, tanques de estocagem, sistemas de recuperação e instalações de processamento de gás natural;*

- *Os custos de produção são aqueles incorridos para a extração, como por exemplo os incorridos para transportar óleo e gás à superfície e coletá-los, tratá-los, processá-los e armazená-los. De maneira geral são incorridas para a operação e manutenção de poços, equipamentos e instalações relacionados à produção.*

Apresentados os custos envolvidos na atividade, descreve os métodos contábeis utilizados pela indústria de O&G, os quais “podem gerar diferentes resultados temporais e efetivos nos lucros”:

- *pelo método dos Esforços Bem Sucedidos, somente os custos e despesas resultantes da exploração de poços bem sucedidos (descoberta de reservas provadas de óleo e gás) é que são mantidos como ativos. Os custos e despesas referentes à exploração de poços que resultem em não descoberta ou aquelas inviáveis economicamente são tratados como custos/despesas, no momento em que for determinado o insucesso de cada poço perfurado.*

- *pelo método do Full Cost (Custo Total), estes custos e despesas, sejam relativos a poços com sucesso ou não, seriam totalmente capitalizados e lançados à resultado,*

via amortização a partir do Primeiro Óleo produzido ou baixados integralmente quando da Devolução total do Bloco.

Acredita que a prática contábil adotada no exterior passará a ser seguida no Brasil, tendo em vista “*a conhecida redação do CPC nº 34, ainda em fase de discussão, mas que expressamente avança nesta linha*” e as orientações existentes no CPC 04 (intangível) e 27 (imobilizado), que expressamente excluem da sua aplicação as operações de O&G.

Traduz o SFAS nº 19 da seguinte forma:

Se o poço tiver reservas provadas, os respectivos custos de perfuração tornam-se parte efetivados custos do poço e dos equipamentos e instalações relacionadas a ele. Se, entretanto, não forem encontradas reservas provadas mediante a perfuração deste poço, os custos e despesas capitalizados de perfuração, deduzidos todos os valores residuais, devem ser lançados no resultado.

E argumenta que a US SEC acatou a recomendação e considerou que o método dos Esforços Bem Sucedidos é o mais adequado para contabilização das operações pela indústria do petróleo, principalmente para as empresas de grande porte. Registra a impugnante que esta orientação foi por ela seguida.

Alega, em seguida, que, se adotasse o método de Custo Total, o qual “*requer que todos os custos/despesas sejam alocados em centros de custos estabelecidos com base em empresas, países ou áreas geográficas*”, haveria óbices ao seu controle interno e dificuldades de organização entre as empresas que participam de consórcios, muito comuns na exploração de petróleo no Brasil.

Sintetiza em uma tabela como determinadas operações são contabilizadas pelos dois métodos:

[tabela]

Arremata a contribuinte:

57. Como exposto, e com base não só nas normas internacionais mas também seguindo a tendência das discussões locais sobre o tema, a Impugnante adotou como base de sua contabilização o método dos Esforços Bem Sucedidos (Successful Efforts - SE), o qual considera os gastos exploratórios de “poços secos” como custos/despesas.

58. Assim a Impugnante, nos anos-calendários de 2009 e 2010, contabilizou como despesas operacionais os valores de R\$ 157.955.581,89 e R\$ 222.812.309,92, relativos a baixas dos “poços secos” na fase de exploração do Bloco BM-S-22, bem como despesas operacionais na fase de exploração os valores de R\$ 85.919.782,60 (2009) e R\$ 11.454.225,41 (2010), sendo uma parte baixada em junho de 2009 e outra em dezembro de 2010, ainda que a devolução total do bloco tenha sido formalizada perante a ANP em 06/08/2012, 11 anos após a obtenção de sua licença de Concessão.

59. Submete-se à análise desta Turma de Julgamento o fato de que a forma de contabilização adotada parte da premissa de que, em decorrência da identificação de “poços secos”, o investimento feito em cada um dos poços perfurados não geraria qualquer receita futura, devendo os custos e despesas a eles inerentes serem imediatamente reconhecidos no resultado e deduzidos para fins de apuração do IRPJ e da CSLL.

Prossegue com argumentações sobre a influência da prática fiscal internacional no Brasil e da importância das Leis nos 11.638, de 2007, e 11.941, de 2009, no processo de mudança de paradigmas. Além disso, adotados os procedimentos internacionais, empresas brasileiras poderiam se lançar no mercado internacional de capitais, propiciando, também, um ambiente favorável para que sociedades estrangeiras investissem no mercado brasileiro.

Entende, portanto, incabível que as autoridades fiscais e julgadoras ignorem essa influência e glosem as despesas em questão, considerando indevida a dedutibilidade dos valores despendidos. Considera, portanto, imprópria a premissa em que se baseou a Fiscalização.

Transcreve ementa do acórdão nº 1401-000.993 proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara de Julgamento do CARF:

ATIVO DIFERIDO.

O objetivo da existência do ativo diferido era a equivalência, no tempo, da amortização das despesas incorridas pela empresa na fase pré-operacional, às receitas decorrentes de referida operacionalização. Assim, quando a empresa incorria em despesas relacionadas ao desenvolvimento, construção e implantação de projetos antes de estes apresentarem receitas, deveriam referidas despesas ser registradas como ativo diferido. No futuro, quando surgissem as receitas referentes a referido ativo diferido, este seria passível de amortização.

Assim, o objetivo da escrituração do ativo diferido não era tornar a despesa permanentemente indedutível, mas sim permitir a dedutibilidade do dispêndio quando o projeto que lhe deu causa estiver produzindo receitas.

REGISTRO NO ATIVO DIFERIDO.

O registro de determinado dispêndio como ativo diferido demanda a identificação de duas condições, a saber: 1º) o dispêndio deve referir-se a projetos cuja operação não tenha iniciado; 2º) deve haver razoável segurança da realização de receitas futuras. Não se trata de ativação pura e simples do gasto, mas sim a transmutação provisória de um custo ou despesa (pré)operacional em ativo (diferido), com objetivo de amortização futura. Não é concebível alocar no ativo diferido os gastos das atividades operacionais (que já estão em andamento) e que nem se sabe se vão gerar receitas futuras.

Destaca que, segundo o Conselheiro Relator, para que determinadas despesas sejam ativas é necessário que haja “razoável segurança da realização de receitas futuras com o projeto”, o que não teria acontecido no caso concreto, em face da inexistência de hidrocarbonetos ou da verificação da não comercialidade de todos os poços explorados.

Transcreve parte do voto exarado pelo mencionado Conselheiro:

Enfim, há diversos gastos que contribuirão para a formação de exercícios futuros. Todavia, para classificar um gasto no ativo diferido é necessária uma relação direta, identificada e documentada entre os custos e despesas incorridos e as receitas a serem obtidas em períodos futuros. Este é o posicionamento do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil esboçado por meio da NPC VIII (Normas e Procedimentos de Contabilidade), que trata especificamente do grupo “Diferido” e somente foi revogada

em 24/05/2011, tendo em vista a convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais. Confira-se:

O conceito de “formação do resultado de diversos períodos”, que caracteriza os itens classificáveis como ativos diferidos, pode ser definido como uma relação direta, identificada e documentada, entre certos custos ou despesas incorridos em um certo momento, geralmente não identificáveis com ativos físicos, e receitas a serem obtidas em períodos futuros.

(...)

Neste ponto, é necessário insistir na importância da relação entre as despesas diferidas e as receitas esperadas, para cuja geração essas despesas devem contribuir de forma inequívoca. O conceito de diferimento de despesas nasce com a esperança de se obter receitas em períodos futuros que não se poderiam originar se as despesas diferidas não tivessem sido incorridas. Portanto, não poderão diferir-se aqueles itens vinculados a projetos abandonados e que, conseqüentemente, não produzirão receitas, nem tampouco os itens ligados a projetos de viabilidade duvidosa. Neste último caso, a amortização total e imediata das despesas diferidas atende ao princípio básico de conservadorismo.

Daí é que a interpretação sistemática do dispositivo permite aferir que o conteúdo das contas que integram o Ativo Diferido têm relação a projetos futuros dos quais certamente irão decorrer receitas. Frisa-se: é necessária a vinculação direta, identificada e documentada entre os gastos que serão diferidos e as receitas que serão auferidas no futuro. Desta forma, é interessante notar que o próprio art. 325 do RIR dá essa ideia, pois o § 1º, que dispõe quando deveria iniciar a amortização do ativo diferido, remete ao início das operações do projeto cujas despesas foram registradas sob referida conta.

Tendo em vista que os poços explorados não poderiam gerar receitas futuras, acredita a interessada que o procedimento por ela adotado está em consonância com o entendimento adotado pelo CARF.

Caso o órgão julgador não aceite as argumentações apresentadas, alega que o artigo 416 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) “expressamente determina a faculdade de que custos e despesas incorridos na prospecção e extração de petróleo sejam deduzidos no período em que forem incorridos”:

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).

Sustenta que o mencionado dispositivo aplica-se a todas as empresas que desenvolvem atividade de extração de petróleo e gás natural, sob pena de afronta a um dos princípios basilares do ordenamento jurídico tributário: a isonomia.

Em 1966, quando foi publicado o Decreto-Lei nº 62, a Petrobrás, a extração de petróleo e gás natural era atividade desenvolvida em regime de monopólio pela Petrobrás. Com a Emenda Constitucional nº 9, de 1995, empresas privadas poderiam atuar na pesquisa e na lavra de jazidas de petróleo e gás natural, o que foi regulado pela Lei nº 9.478, de 1997.

Dado este novo panorama, sustenta que a incidência do artigo 416 do RIR/99 não se restringe mais apenas à Petrobrás, devendo se aplicado a todas as empresas que exercem atividades de extração de petróleo e gás.

[...]

Tendo em vista as alegações aduzidas pela impugnante e os elementos trazidos aos autos, a 13ª Turma da DRJ Ribeirão Preto decidiu baixar os autos em diligência para que a Fiscalização informasse “qual o valor das despesas declaradas nas DIPJ 2010 e 2011 que correspondem a gastos atrelados aos poços 1-ESSO-3-SPS, 3-ESSO-4-SPS e 3-ESSO-4ASPS, devolvidos em 2009”.

[...]

Em suma, a contribuinte confirmou que as despesas informadas na linha 60 da Ficha 06A da DIPJ 2010 (R\$ 157.955.581,89) e na linha 63 da Ficha 06A da DIPJ 2011 (R\$ 222.812.309,92) estão relacionadas à baixa dos aludidos poços secos.

O voto-condutor do acórdão recorrido iniciou-se apresentando uma retrospectiva sobre as mudanças ocorridas em 2007 na legislação que disciplina a escrituração contábil das empresas, no sentido de aproximar a contabilidade nacional às práticas internacionais (artigo 177, § 5º, da Lei nº 6.404/76, com redação dada pela Lei nº 11.638/07).

O relator do voto destacou a importância dos artigos 15 e 16 da Lei nº 11.941/09 ao instituir o princípio da neutralidade tributária com o objetivo das mudanças na escrituração comercial das empresas não causarem insegurança jurídica na esfera tributária. Assim, as pessoas jurídicas que optassem pelo Regime de Transição Tributária - RTT devem considerar para efeitos tributários os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. A adoção do RTT foi opcional para os anos-calendários de 2008 e 2009 e obrigatório para o ano-calendário de 2010.

Salienta que, embora a empresa venha a defender que a legislação fiscal brasileira não tenha norma específica aplicável ao ramo em que opera, indústria de extração/exploração gás/petróleo (O&G), e que no direito comparado há significativa evolução das normas contábeis tecendo extenso arrazoado sobre as metodologias do "Custo Total" e "Esforço Bem Sucedido" (a qual teria aderido e aplicado em sua contabilidade), na DIPJ/10, consta explícita a opção da contribuinte pelo RTT.

Caso o órgão julgador não aceite as argumentações apresentadas, alega que o artigo 416 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) “expressamente determina a faculdade de que custos e despesas incorridos na prospecção e extração de petróleo sejam deduzidos no período em que forem incorridos”:

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).

Sustenta que o mencionado dispositivo aplica-se a todas as empresas que desenvolvem atividade de extração de petróleo e gás natural, sob pena de afronta a um dos princípios basilares do ordenamento jurídico tributário: a isonomia.

Em 1966, quando foi publicado o Decreto-Lei nº 62, a Petrobrás, a extração de petróleo e gás natural era atividade desenvolvida em regime de monopólio pela Petrobrás. Com a Emenda Constitucional nº 9, de 1995, empresas privadas poderiam atuar na pesquisa e na lavra de jazidas de petróleo e gás natural, o que foi regulado pela Lei nº 9.478, de 1997.

Dado este novo panorama, sustenta que a incidência do artigo 416 do RIR/99 não se restringe mais apenas à Petrobrás, devendo se aplicado a todas as empresas que exercem atividades de extração de petróleo e gás.

[...]

Tendo em vista as alegações aduzidas pela impugnante e os elementos trazidos aos autos, a 13ª Turma da DRJ Ribeirão Preto decidiu baixar os autos em diligência para que a Fiscalização informasse “qual o valor das despesas declaradas nas DIPJ 2010 e 2011 que correspondem a gastos atrelados aos poços 1-ESSO-3-SPS, 3-ESSO-4-SPS e 3-ESSO-4ASPS, devolvidos em 2009”.

[...]

Em suma, a contribuinte confirmou que as despesas informadas na linha 60 da Ficha 06A da DIPJ 2010 (R\$ 157.955.581,89) e na linha 63 da Ficha 06A da DIPJ 2011 (R\$ 222.812.309,92) estão relacionadas à baixa dos aludidos poços secos.

O voto-condutor do acórdão recorrido iniciou-se apresentando uma retrospectiva sobre as mudanças ocorridas em 2007 na legislação que disciplina a escrituração contábil das empresas, no sentido de aproximar a contabilidade nacional às práticas internacionais (artigo 177, § 5º, da Lei nº 6.404/76, com redação dada pela Lei nº 11.638/07).

O relator do voto destacou a importância dos artigos 15 e 16 da Lei nº 11.941/09 ao instituir o princípio da neutralidade tributária com o objetivo das mudanças na escrituração comercial das empresas não causarem insegurança jurídica na esfera tributária. Assim, as pessoas jurídicas que optassem pelo Regime de Transição Tributária - RTT devem considerar para efeitos tributários os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. A adoção do RTT foi opcional para os anos-calendários de 2008 e 2009 e obrigatório para o ano-calendário de 2010.

Salienta que, embora a empresa venha a defender que a legislação fiscal brasileira não tenha norma específica aplicável ao ramo em que opera, indústria de extração/exploração gás/petróleo (O&G), e que no direito comparado há significativa evolução das normas contábeis tecendo extenso arrazoado sobre as metodologias do "Custo Total" e "Esforço Bem Sucedido" (a qual teria aderido e aplicado em sua contabilidade), na DIPJ/10, consta explícita a opção da contribuinte pelo RTT.

Este procedimento da empresa em optar deliberadamente pelo RTT afasta a possibilidade de admitir-se que, Caso o órgão julgador não aceite as argumentações apresentadas, alega que o artigo 416 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99) “expressamente determina a faculdade de que custos e despesas incorridos na prospecção e extração de petróleo sejam deduzidos no período em que forem incorridos”:

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).

Sustenta que o mencionado dispositivo aplica-se a todas as empresas que desenvolvem atividade de extração de petróleo e gás natural, sob pena de afronta a um dos princípios basilares do ordenamento jurídico tributário: a isonomia.

Em 1966, quando foi publicado o Decreto-Lei nº 62, a Petrobrás, a extração de petróleo e gás natural era atividade desenvolvida em regime de monopólio pela Petrobrás. Com a Emenda Constitucional nº 9, de 1995, empresas privadas poderiam atuar na pesquisa e na lavra de jazidas de petróleo e gás natural, o que foi regulado pela Lei nº 9.478, de 1997.

Dado este novo panorama, sustenta que a incidência do artigo 416 do RIR/99 não se restringe mais apenas à Petrobrás, devendo se aplicado a todas as empresas que exercem atividades de extração de petróleo e gás.

[...]

Tendo em vista as alegações aduzidas pela impugnante e os elementos trazidos aos autos, a 13ª Turma da DRJ Ribeirão Preto decidiu baixar os autos em diligência para que a Fiscalização informasse “qual o valor das despesas declaradas nas DIPJ 2010 e 2011 que correspondem a gastos atrelados aos poços 1-ESSO-3-SPS, 3-ESSO-4-SPS e 3-ESSO-4ASPS, devolvidos em 2009”.

[...]

Em suma, a contribuinte confirmou que as despesas informadas na linha 60 da Ficha 06A da DIPJ 2010 (R\$ 157.955.581,89) e na linha 63 da Ficha 06A da DIPJ 2011 (R\$ 222.812.309,92) estão relacionadas à baixa dos aludidos poços secos.

O voto-condutor do acórdão recorrido iniciou-se apresentando uma retrospectiva sobre as mudanças ocorridas em 2007 na legislação que disciplina a escrituração contábil das empresas, no sentido de aproximar a contabilidade nacional às práticas internacionais (artigo 177, § 5º, da Lei nº 6.404/76, com redação dada pela Lei nº 11.638/07).

O relator do voto destacou a importância dos artigos 15 e 16 da Lei nº 11.941/09 ao instituir o princípio da neutralidade tributária com o objetivo das mudanças na escrituração comercial das empresas não causarem insegurança jurídica na esfera tributária. Assim, as pessoas jurídicas que optassem pelo Regime de Transição Tributária - RTT devem considerar para efeitos tributários os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007. A adoção do RTT foi opcional para os anos-calendários de 2008 e 2009 e obrigatório para o ano-calendário de 2010.

Salienta que, embora a empresa venha a defender que a legislação fiscal brasileira não tenha norma específica aplicável ao ramo em que opera, indústria de extração/exploração gás/petróleo (O&G), e que no direito comparado há significativa evolução das normas contábeis tecendo extenso arrazoado sobre as metodologias do "Custo Total" e "Esforço Bem Sucedido" (a qual teria aderido e aplicado em sua contabilidade), na DIPJ/10, consta explícita a opção da contribuinte pelo RTT.

Este procedimento da empresa em optar deliberadamente pelo RTT afasta a possibilidade de admitir-se que, contrariamente, sujeite-se à qualquer outra forma de apurar

custos e resultados que não aquelas impostas pelas normas contábeis brasileiras, aplicáveis em 31/12/2007.

Partindo desta premissa, passa o voto-condutor a analisar se os gastos incorridos com a perfuração e exploração de poços/baixa destes devam, ou não, ser considerados nos resultados dos exercícios, ou ativados no diferido, sujeitando-se às devidas amortizações.

Aproveitando o acórdão administrativo citado pela recorrente, que traz ilações sobre o Ativo Diferido, e também apresentando a doutrina de Sérgio de Iudícibus, Eliseu Martins e Ernesto Rubens Gelbeke, conclui que as despesas incorridas na fase de exploração deveriam ser contabilizadas no ativo diferido para posterior amortização, nos termos dos artigos 324 e 325 do RIR/99 (quando houver percepção das receitas futuras). Ao se concluir pelo fracasso do empreendimento, os bens ativados e gastos pré-operacionais devem ser baixados na conta de resultados.

Seguindo o raciocínio, conclui que, no caso dos poços secos, o procedimento da empresa demonstraria-se correto em dar baixa na conta de resultados, dado restar frustrada qualquer geração de receita futura. Cita a cláusula 3.3 do contrato de concessão que prevê a devolução de parte da área adquirida em virtude da inviabilidade de produção e reproduz o artigo 43, inciso VI, da Lei nº 9.478/97, norma que rege a matéria (monopólio de exploração de petróleo e ANP).

Passa a discorrer sobre a realização das diligências solicitadas para verificar as despesas relacionadas aos poços secos:

Por conseguinte, qualquer poço que tenha sido perfurado em área devolvida não gerará lucros à empresa, podendo os gastos a ele relacionados ser baixados do ativo e transferidos para as despesas do período.

Resta, agora, examinar quais os valores das despesas relacionadas aos poços secos, que poderiam ser deduzidas na apuração do lucro real.

Para isso, é necessário se analisarem as informações requisitadas na Resolução nº 2.968, a qual expressamente solicitou à impugnante que informasse os “gastos atrelados aos poços 1-ESSO-3-SPS, 3-ESSO-4-SPS e 3-ESSO-4A-SPS, devolvidos em 2009”.

Note-se que, na aludida resolução, não foram solicitados os gastos atinentes ao poço 3-ESSO-5-SPS, pois, tendo em vista que a comunicação do seu abandono à ANP somente ocorreu em 04/03/2011, conforme Carta ESSO nº 017/2011/BM-S-22, a fls. 767, entendeu este relator, na oportunidade, que não havia, nos autos, elementos que permitissem concluir que o mencionado poço fosse tido como seco em 31/12/2010.

Além de a devolução do poço ter sido comunicada à ANP em março de 2011 (fls. 767), o trecho abaixo transcrito do “Relatório Final sobre a Avaliação da Descoberta de Petróleo Poço 1-ESSO-3-SPS Bloco BM-S-22 Bacia de Santos” (fls. 674) indica que, no encerramento do ano calendário 2010, ainda havia perfurações a serem realizadas, não havendo conclusão definitiva sobre a viabilidade econômica de sua exploração:

A perfuração do poço 3-ESSO-5-SPS foi iniciada em 11 de novembro de 2010 e concluída em 6 de janeiro de 2011 na PF=4536m em rochas vulcânicas da Fm. Camboriú. Uma notificação de descoberta de petróleo foi apresentada em 15 de dezembro de 2010. Depois de operações de teste de perfilagem e de teste a cabo, o poço foi tamponado e abandonado. As análises de perfis e os resultados de teste

a cabo (MDT) indicaram volumes de petróleo não-comerciais na acumulação.

Na resposta fornecida pela interessada, juntada aos autos a fls. 992/1044, foram apresentadas diversas planilhas, as quais demonstrariam como os valores informados na linha 60 da Ficha 06A da DIPJ 2010 e na linha 63 da Ficha 06A da DIPJ 2011, “*outras despesas não relacionadas nas linhas anteriores*”, estariam associadas aos três poços devolvidos em 2009.

No entanto, as informações prestadas pela interessada são inconsistentes. Verifica-se que despesas que compuseram o valor informado na linha 60 da Ficha 06A da DIPJ 2010 também contribuíram para a formação do valor informado na linha 63 da Ficha 06A da DIPJ 2011. Cito exemplos:

[tabela descritiva] Acrescenta-se a isso que as despesas declaradas pela interessada na linha 63 da Ficha 06A da DIPJ 2011, relativamente aos três poços devolvidos em 2009, têm valor superior ao declarado na linha 60 da Ficha 06A da DIPJ 2010, ou seja, declarou a interessada que a maior parte da baixa ocorreu no ano calendário seguinte à devolução dos poços.

Diante das incoerências da explicação fornecida pela contribuinte em resposta a diligência fiscal requerida pela DRJ, não há como se considerar demonstrada a legitimidade das despesas declaradas em DIPJ.

Não obstante a interessada tenha convencido este relator de que as despesas relacionadas aos poços secos poderiam compor o resultado auferido ao final do ano calendário, ela não trouxe aos autos, mesmo depois de intimada em diligência fiscal, elementos que comprovassem precisamente os valores informados na linha 60 da Ficha 06A da DIPJ 2010 e na linha 63 da Ficha 06A da DIPJ 2011, ônus que lhe é atribuído por força do inciso III do artigo 16 do Decreto nº 70.235, de 1972:

[...]

Por não terem sido apresentadas provas robustas que afastem o crédito tributário exigido pelo Fisco, é forçosa a conclusão pela manutenção dos lançamentos fiscais.

Cumpre salientar, ao final, que, quanto às despesas operacionais indicadas nas DIPJ 2010 a 2011, a interessada, em resposta à diligência fiscal, não as vinculou aos três poços secos devolvidos em 2009. A contrário senso, podemos inferir que não há despesas operacionais relacionadas aos três poços.

Sem provas de que as despesas informadas na linha 38 da Ficha 06A DIPJ 2010 (R\$ 85.919.782,60) e na linha 40 da Ficha 06A da DIPJ 2011 (R\$ 11.454.225,41) estão relacionadas a poços considerados secos em 31/12/2010, as autuações devem remanescer nesta parte também, uma vez que a contribuinte, por não ter auferido receitas até àquele momento, deveria ter contabilizado tais gastos no ativo diferido para posterior amortização, como sói acontecer com as empresas em fase pré-operacional, segundo as regras contábeis vigentes em 31/12/2007. Inviável, portanto, a dedutibilidade de tais despesas.

Por fim, afasta a aplicação do artigo 416 do RIR/99 às demais empresas que desenvolvem a atividade de extração de petróleo e gás, entendendo que a ampliação do alcance da norma, para alcançar outras empresas privadas além da Petrobrás, após a Emenda Constitucional nº 9/95, é matéria de ordem constitucional e não pode ser discutida no âmbito administrativo.

A empresa interpôs tempestivamente¹ o Recurso de e-fls. 1128 a 1157, instruído com as planilhas de e-fls. 1175 a 1195, reiterando os termos da defesa exordial, e acrescentando:

11. Em que pese a autoridade julgadora ter reconhecido que os gastos relacionados aos poços secos, por não contribuírem para a formação de receitas futuras, deverão ser contabilizados como despesas no momento em que se conclua pela inviabilidade de sua produção, **restou consignado que a Recorrente não demonstrou, de forma precisa, que as despesas relacionadas aos poços secos poderiam compor o resultado auferido ao final do ano-calendário. Restou consignado que a empresa não trouxe, aos autos, elementos que comprovassem precisamente os valores informados na linha 60 da Ficha 06A da DIPJ, mesmo após ter sido intimada em diligência fiscal.**

[...]

79. Na diligência fiscal, o órgão responsável por atestar a legitimidade das despesas relacionadas aos poços secos não se opôs quanto à documentação apresentada pela Recorrente. Pelo contrário, no resultado final da diligência não fora demonstrado qualquer ponto negativo em relação às despesas incorridas.

80. Ademais, no curso da diligência fiscal, a Recorrente apresentou todos os documentos comprovando as despesas, conforme se constata às fls. 992/1044 e além disso, sempre esteve à disposição para sanar quaisquer esclarecimentos a respeito do processo.

81. Não obstante, a autoridade julgadora de primeira instância desconsiderou a farta documentação acostada aos autos pela Recorrente, bem como todas as informações fiscais e decidiu julgar improcedente a impugnação da Recorrente por ausência de provas.

[...]

A recorrente apresenta, pois, duas novas planilhas demonstrando os gastos e baixas ao longo do tempo de cada um dos poços perfurados que influenciam no litígio, mês a mês, pretendendo afastar as argumentações do acórdão recorrido de que tais custos vinculados aos poços baixados do Ativo não foram comprovados, ou que haveria duplicidade nas despesas informadas nas DIPJ/09 e 10, em suma.

Acrescenta que o documento intitulado "Relatório Final de Poço Exploratório" esclarece que o abandono definitivo do poço 3-ESSO-5-SPS (poço Sabiá), bem como o término de operações ocorreu, na verdade, em 23 de dezembro de 2010, por ter sido declarado poço subcomercial, ou seja, cuja produção de petróleo e/ou gás natural é considerada deficitária à época da sua avaliação, em contrarresposta ao fundamento da decisão recorrida que os gastos atinentes a este poço não poderiam ser aproveitados em 2010 porque a

¹ AR – 08/06/2015, e-fls. 1109; Recurso – 03/07/2015, e-fls. 1128

Processo nº 12448.731264/2013-61
Resolução nº **1302-000.449**

S1-C3T2
Fl. 15

comunicação de abandono do referido poço à ANP somente ocorreu em 2011. Reporta-se novamente às referidas planilhas que comprovam que todos os gastos com este determinado poço incorreram no período compreendido entre fevereiro de 2009 e dezembro de 2010.

Requer a aplicação do princípio da verdade material para o provimento do recurso voluntário.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

VOTO

Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich, Relatora

Conheço do Recurso Voluntário, por tempestivo.

Primeiramente, haja vista o extenso recurso apresentado, reiterando todas as matérias apresentadas na defesa inicial, cumpre destacar que, de plano, adota-se as razões de decidir esposadas em primeira instância de julgamento a respeito dos critérios e metodologias contábeis que deveriam ter sido aplicados pela empresa nos anos-calendários de 2009 e 2010, ao invés da metodologia da contabilidade internacional *EBS* (Esforços Bem Sucedidos).

Acrescento aos bem colocados argumentos decisórios que, se a empresa com toda experiência no ramo em que atua (O&G), com todo o cabedal de conhecimento que vem amplamente defender a aplicação do método contábil usualmente adotado internacionalmente, fez a opção consciente pela neutralidade tributária, pelo Regime Tributário de Transição² na DIPJ/10 (visto que no ano subsequente estava sujeita, por lei, ao RTT), não pode após exercer a escolha aventar engano ou *arrependimento*. Desde o ano-calendário de 2008 poderia ter medido as consequências de sua livre opção e rejeitado continuar aplicando as normas contábeis brasileiras vigentes em 31 de dezembro de 2007, porém optou pelo RTT e este regime deve ser observado, por conseguinte.

Correto, pois, no plano geral, que as despesas pré-operacionais, ainda que pertinentes ao específico caso das atividades de prospecção e extração petrolífera e do gás natural, sejam ativadas no então "Ativo Diferido" e apropriadas à medida que as receitas esperadas advindas da exploração dos produtos venham a ser auferidas. Irreparável, neste tópico, as autuações realizadas.

Todavia, ao verificar-se o insucesso do projeto que ensejou os gastos pré-operacionais, de forma inequívoca, mais que justo que a baixa daqueles gastos seja efetivada contra a conta de resultado do exercício financeiro, assim como os bens que não serão mais úteis (que foram ativados), sejam devidamente baixados na contabilidade da empresa e componham o resultado. Este assunto foi amplamente discorrido pela recorrente e no acórdão recorrido, tornando-se incontroversas as conclusões. Entendimento que se comunga, pois os ensinamentos a respeito dos registros contábeis a serem realizados no Ativo Diferido, dado a sua natureza, foram convincentes não havendo razão para manter-se despesas, a serem amortizadas, nesta conta contábil que jamais gerarão receitas.

A questão devolvida a esta fase recursal, relevante, centraliza-se, então, no momento em que estas despesas podem compor o resultado do exercício financeiro e o momento da baixa dos bens ativados que mostraram-se improdúcentes, no caso, os tais poços secos, especificados como poços 1,2, 3 e 4: 1-Esso-3-SPS, 3-Esso-4-SPS, 3-Esso-4A-SPS, 3-Esso-5-SPS.

² O Regime Tributário de Transição tem por objetivo preservar o princípio da neutralidade fiscal por conta das mudanças inseridas no padrão contábil brasileiro. Na prática, o RTT é um modo de apuração da base de cálculo dos tributos no qual as alterações que modificaram o critério de reconhecimento de receitas, custos e despesas computadas na apuração do lucro líquido do exercício não terão efeitos para apuração do lucro real da pessoa jurídica, devendo ser considerados os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007. (<http://basewd.pactum.com.br/>)

A primeira instância de julgamento, ao confrontar a acusação fiscal com a defesa da recorrente, baixou os autos em diligência, pois verificou que, de fato, a devolução da área toda do bloco dado em concessão para ser explorado em 03/04/2012, para a ANP, e a decisão da extinção da referida concessão tomada pela ANO, em 03/08/2012, não corresponde à constatação de que os poços abertos foram declarados abandonados ou não comerciais, podendo ter ocorrido em datas anteriores.

Na minuciosa Resolução nº 2.968/14, e-fls. 963 a 986, foi destacado, em suma:

a) a necessidade de comprovar-se as datas de baixas dos poços 2 (como pretensamente ocorrida em junho de 2009), 3 e 1 (em dezembro de 2010), bem como relacionar esta numeração com aquela específica tratada no contrato de concessão (já acima referida), haja vista as cartas constantes dos autos informarem que os abandonos dos poços teriam ocorrido em 05/05/09 (1-Esso-3-SPS) e 04/09/2009 (3-Esso-4-SPS e 3-Esso-4A-SPS), enquanto o poço 3-Esso-5-SPS foi abandonado em 10/03/2011;

b) comprovação dos gastos glosados, de forma inequívoca, estarem atrelados aos referidos poços secos (abandonados), nos seguintes termos:

Há uma divergência de datas que gera dúvidas a respeito da informação de que os valores constantes na linha “outras despesas não relacionadas nas linhas anteriores” da Ficha 06A das DIPJ 2010 e 2011 corresponderiam, exatamente, à baixa de poços secos.

Ante o exposto, entendo que os autos devam ser devolvidos à Fiscalização a fim de informe qual o valor das despesas declaradas nas DIPJ 2010 e 2011 que correspondem a gastos atrelados aos poços 1-ESSO-3-SPS, 3-ESSO-4-SPS e 3-ESSO-4A-SPS, devolvidos em 2009.

Para tanto, a contribuinte deve ser intimada a prestar informações detalhadas e precisas, apresentadas de forma segregada de modo a não deixar dúvidas sobre quais os valores lançados como despesas nas DIPJ que estão inequivocamente vinculados aos poços secos, justificando inclusive os valores negativos constantes na tabela abaixo:

[reproduz os valores das fichas 06A das DIPJ/10 e 11 - baixas de poços secos e bens do Ativo]

Em resposta às diligências solicitadas, a empresa, às e-fls. 992, esclareceu:

Atendendo a intimação em referência informamos que todos os valores declarados na Ficha 06A das DIPJ 2009 e 2010 correspondem a gastos realizados na perfuração dos poços 1-ESSO-3-SPS, 3-ESSO-4-SPS e 3-ESSO4A-SPS, devolvidos para a Agência Nacional do Petróleo – ANP em 2009, tendo em vista que a perfuração dos referidos poços foi a única atividade realizada pela empresa no período em questão.

Para demonstrar de forma precisa e clara a relação entre as informações enviadas a V. Sa. por ocasião da fiscalização e os valores declarados na Fichas 06/A das DIPJ, anexamos à presente 6 (seis) planilhas, nas quais foram demonstrados de forma segregada, por mês e por conta, os valores declarados nas DIPJ 2009 e 2010.

Para cada planilha preparamos também uma planilha complementar. Nas planilhas complementares detalhamos os totais mensais por desembolso e referenciamos para cada desembolso o número do documento constante das planilhas e documentação enviada a V. Sa. no atendimento às intimações nº 7 e 11, de forma a demonstrar que os valores informados na Ficha 06/A são os valores constantes das intimações nº7 e nº11.

Esclarecemos que na apuração do resultado mensal são contabilizadas provisões referentes a gastos a pagar, quando o pagamento é realizado o valor da provisão é revertido, podendo gerar em alguns meses valores negativos.

Colocamo-nos à disposição para qualquer esclarecimento adicional.

Da análise das planilhas referenciadas, a autoridade designada à realização das diligências, restringiu-se a relatar:

Em resposta de 24-11-2014, o contribuinte enviou as planilhas (seis), nas quais foram demonstrados de forma segregada, por mês e por conta, os valores declarados nas DIPJ 2010 e 2011. Para cada planilha foi enviado também uma planilha complementar, detalhando, entre outros, os totais mensais por desembolso.

Verificamos que os demonstrativos enviados estão de acordo com a solicitação fiscal, inclusive com os esclarecimentos sobre os valores negativos.

Em função do exposto, damos ciência ao contribuinte do presente relatório e também da resolução da DRJ/RPO, anexa, concedendo-lhe o direito de manifestar-se pelo prazo de 30(dias).

Apesar da Turma Julgadora de Primeira Instância ter admitido como realizada a intento as diligências solicitadas, embora tenha chegado à conclusão que não fora suficiente para que a recorrente comprovasse os custos, ousou divergir que assunto de tamanha complexidade possa ter sido solucionado pela autoridade fiscal diligente de tal forma.

Afinal, a recorrente afirma e reafirma que da concessão do bloco BM-S-22, as únicas atividades da empresa nos anos-calendários de 2009 e 2010 foram as perfurações dos poços nºs 1-Esso-3, 3-Esso-4, 3-Esso-4A, que mostraram-se improdúcentes e, por esta razão, foram declarados secos e abandonados (ou sem comercialidade - dada a baixa qualidade do produto encontrado). Indiscutivelmente a decisão final da ANP a respeito do abandono dos poços e devolução integral da área (presume-se Bloco BM-S-22) ocorreu em 2012, mas comprovou-se por todo o estudo debruçado sobre o assunto que esta devolução integral da área e a extinção da concessão ocorrem em momentos totalmente diversos da constatação dos poços serem secos ou sem comercialidade.

Também é inadmissível, frente ao esforço da recorrente em apresentar documentos, desde a fiscalização, que a prospecção dos referidos poços tenha se dado a custo zero nos anos em questão e que estes custos sejam *in totum* desprezados, porque não se chega à

conclusão de estarem de fato relacionados aos declarados poços secos. E "quando" se verificou que estes poços não gerariam qualquer receita, por incontrovertidamente declarados 'secos'.

A fiscalização em resposta à diligência simplesmente acatou a resposta da recorrente, sem sequer verificar a duplicidade de lançamentos que o relator do voto-condutor reparou. Mas, observe-se, foi prontamente explicada, de forma plausível, no recurso voluntário, como sendo valores idênticos que se referem "(...) a serviços prestados e faturados em mesmos documentos, todavia com valores divididos igualmente para cada um dos poços que sofreram tais intervenções." A recorrente anexa nova planilha descritiva com os referidos valores na tentativa de elucidar os pontos de dúvida suscitados no acórdão recorrido.

Pelo exposto, ao analisar o litígio tem-se por um lado, talvez, a apropriação de despesas de forma antecipada pela recorrente, pois não considerou as despesas de prospecção e perfuração de postos como ativáveis e diferíveis, mas sim despesas operacionais no ato de suas realizações. No entanto, tem-se de outro lado despesas relevantes que, de fato ocorreram, que não podem ser somente glosadas, porque não se consegue averiguar o momento da sua devida apropriação. As despesas não foram glosadas pela fiscalização por inexistentes, mas sim porque não poderiam ter sido consideradas incorridas naquele período fiscal.

A questão é complexa e tortuosa e os valores muito significativos - em torno de R\$500.000.000,00 - a ponto de, se os documentos apresentados pela recorrente ainda geram dúvidas, ser avaliado se a Agência Nacional de Petróleo não deva se manifestar a respeito das devoluções dos poços.

Ademais, a autuação fiscal ocorreu em dezembro de 2013, quando, comprovadamente a área Bloco BM-S-22 já havia sido devolvida e extinta a concessão, o que justificaria a fiscalização haver realizado os ajustes necessários em razão de ter havido mera postergação do IRPJ e CSLL devidos, em se comprovando que, de fato, as despesas são pertinentes à exploração da referida área, uma vez já restar decidido que a empresa faz jus à baixa dos poços registrados no Ativo e às despesas correspondentes (inclusive às de reparação de área em momento posterior ao abandono dos poços) assim que constatado que não gerariam receita (poços secos).

Em pesquisa a notícias sobre a exploração do Bloco BM-S-22 foi público e notório que alguns poços desta área foram constatados secos em 2009:

Esclarecimento sobre BM-S-22 - 10/07/2009³ Rio de Janeiro, 10 de julho de 2009 – PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS, em resposta ao ofício da Comissão de Valores Mobiliários - CVM/SEP/GEA-2/n.204/2009 esclarece sobre notícias veiculadas nos jornais O Globo e Valor Econômico, sob o título "Poço no pré-sal não tem petróleo" e de "Papéis da Petrobras caem com notícia sobre poço seco".

O Bloco BM-S-22 localizado na Bacia de Santos, é operado pelo Consórcio formado pela Exxon Mobil (40% - operadora), Hess Corporation (40%) e Petrobras (20%). Segundo cláusulas dos contratos do Consórcio (como o Joint Operation Agreements) e cláusula do contrato de concessão assinado pelo Consórcio junto a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP somente o operador da área pode comunicar eventos, tais como resultado de perfuração de poços, ao ente regulador, assim como ao mercado em geral.

³ <http://www.investidorpetrobras.com.br/pt/comunicados-e-fatos-relevantes/esclarecimento-sobre-bm-s-22>

O Consórcio comunicou a ANP, através do Operador, a conclusão da perfuração do segundo poço na área do BM-S-22. Porém, como não foi detectado indícios de óleo, não se torna necessário o envio de nenhuma comunicação adicional à ANP, conforme determina a legislação vigente e nem ao mercado. Além disso, a Companhia vem informando ao mercado de forma recorrente a impossibilidade de se pronunciar sobre os blocos operados por outras empresas.

É importante ressaltar que, em toda atividade exploratória do petróleo, existe o risco do poço ser seco (não se encontrar hidrocarbonetos em quantidade adequada à comercialização). Um poço seco, portanto, é algo recorrente da indústria do petróleo e não fato extraordinário. Adicionalmente, o resultado de um poço seco não torna conclusiva a comercialidade do bloco.

(grifos não pertencem ao original)

Exxon acha óleo no BM-S-22 - 17/12/2010⁴ A ExxonMobil, através de sua subsidiária Esso Brasil, informou novamente à ANP indícios de petróleo no bloco BM-S-22, no cluster do pré-sal da Bacia de Santos.

A empresa está perfurando na área o poço de extensão 3-ESSO5-SPS, que atingirá profundidade final de 4.574 m, em lâmina d'água de 2.272 m. Os trabalhos são conduzidos pela sonda West Polaris, da Seadrill.

Esta é a terceira vez que a petroleira indica a existência de petróleo no BM-S-22. Nas duas primeiras vezes - em janeiro e fevereiro de 2009 - os trabalhos não comprovaram a existência de uma descoberta.

(grifos não pertencem ao original)

As duas notícias veiculadas na imprensa, citadas por exemplo (e há outras), dão indícios que existiram poços secos em trabalhos desenvolvidos pela recorrente em 2009, bem como também indicam que o poço 3-ESSO 5-SPS ainda não havia sido declarado improdutivo, ou prestes a ser declarado abandonado em dezembro de 2010, mas, é claro, que estas notícias não tem qualquer valor probatório nem em favor, nem de forma contrária às pretensões da recorrida. Constituem somente indícios que não devem ser ignorados, por públicos e notórios.

Destarte, requer-se da fiscalização as seguintes diligências em face de tantas dúvidas e dos documentos e esclarecimentos apresentados pela recorrente, a serem confrontados com a contabilidade, em novo procedimento:

1) Intimar a Agência Nacional de Petróleo - ANP a esclarecer, com vista em seus registros, a respeito do bloco BM-S-22, explorado pelo consórcio "Exxon/Hess/Petrobrás", contrato de concessão nº 48610.010707/2001, quais os poços que foram declarados secos e quando foi comunicada (por carta ou operador) pela primeira vez de cada inviabilidade da extração de petróleo/gás natural de cada poço, em si considerado (especificando-os);

2) intime a recorrente a esclarecer:

2.a) quantos poços foram abertos pela recorrente na área BM-S-22?

⁴ <http://www.kincaid.com.br/clipping/6743/Exxon-acha-leo-no-B.html>

2.b) quantos poços foram encontrados na condição de produzir/gerar receita?

2.b.1) em caso de resposta afirmativa, a autoridade fiscal deverá verificar se a contabilidade da recorrente permite segregar as despesas dos postos produtivos e dos declarados secos;

2.c) a autoridade fiscal deverá verificar se a contabilidade da recorrente permite distinguir se há outras atividades nos anos-calendários objeto da autuação, 2009 e 2010, que não a exploração da área BM-S-22;

2.c.1) em caso de resposta afirmativa, há segregação de receitas e despesas próprias de cada atividade?

2.d) a autoridade fiscal deverá se manifestar se as despesas que constaram das planilhas apresentadas às e-fls. 993 a 1044 devem ser admitidas como relacionadas aos poços secos "1-Esso-3, 3-Esso-4, 3-Esso-4A"? Há alguma vinculação destas despesas também com o poço 3-Esso-5? (todos os poços SPS)

3) tendo em vista que a área foi totalmente devolvida, em 2012, e no caso de haver-se constatado que os poços que foram sendo abertos foram sendo declarados secos, intimar a recorrente a apresentar documentos/comunicações à ANP, relacionados a cada poço que comprove a exata data de abandono ou que foi constatada a inviabilidade comercial (consoante exigências das Resoluções ANP nºs 27/06 e 13/11);

4) intimar a contribuinte a discriminar, por poço e por mês, cada despesa incorrida com os poços secos;

4.1) a autoridade fiscal deverá conferir as informações prestadas com a contabilidade e documentos comprobatórios das despesas, a fim de afastar a utilização de mesma despesa em duplicidade, consoante aventado na decisão de primeira instância;

4.2) intimar a contribuinte a contrapor estas despesas à data efetiva das comunicações de abandono dos poços em questão;

4.3) em vista das respostas acima, a autoridade fiscal deverá proceder aos ajustes necessários para considerá-las, enquanto não possível a baixa, ativas no Ativo Diferido, e, em seguida, esclarecendo em que valores deveriam ter sido apropriadas, nos anos-calendários de 2009, 2010, 2011 e 2012;

4.4) verificar a postergação do pagamento dos tributos exigidos nestes autos;

5) se a contabilidade e documentos apresentados pela recorrente inviabilizar a apuração dos fatos, prejudicando que a verdade material seja conhecida, resultando na impossibilidade da apuração das despesas incorridas com os poços secos, consoante defendido no acórdão recorrido, ou impedindo de apurar-se a postergação dos tributos, a autoridade fiscal deverá esclarecer este ponto em relatório circunstanciado.

A recorrente deverá tomar ciência do Relatório Conclusivo elaborado pela fiscalização e manifestar-se a respeito em prazo regulamentar, se assim desejar.

Após, os autos deverão retornar para julgamento.

Processo nº 12448.731264/2013-61
Resolução nº **1302-000.449**

S1-C3T2
Fl. 22

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes Wipprich