



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 12448.731264/2013-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-006.967 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2023
Recorrente EXXONMOBIL EXPLORAÇÃO BRASIL LTDA (NOVA DENOMINAÇÃO DE ESSO EXPLORAÇÃO SANTOS BRASILEIRA LTDA.)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2009, 2010

PROSPECÇÃO E EXTRAÇÃO DE PETRÓLEO. CUSTOS E DESPESAS. FASE DE EXPLORAÇÃO. RTT. REGISTRO NO ATIVO DIFERIDO. POSTERIOR AMORTIZAÇÃO. FASE DE PRODUÇÃO.

Os custos e despesas incorridos na fase de exploração da atividade de prospecção e extração de petróleo, na vigência do Regime Tributário de Transição, por contribuírem para a formação do resultado de diversos períodos de apuração, deveriam ser contabilizados no Ativo diferido, para posterior amortização durante a fase de produção.

PROSPECÇÃO E EXTRAÇÃO DE PETRÓLEO. GASTOS. FASE DE EXPLORAÇÃO. REGISTRO NO ATIVO DIFERIDO. INVIABILIDADE DO PROJETO. BAIXA. REGISTRO COMO DESPESA.

Os gastos relativos à fase de exploração da atividade de prospecção e extração de petróleo contabilizados no Ativo Diferido deverão ser baixados e contabilizados como despesas no momento em que se conclua pela inviabilidade de produção do projeto a eles relacionados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Wilson Kazumi Nakayama, Maria Angélica Echer Ferreira Feijó, Marcelo Oliveira, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior e Paulo Henrique Silva Figueiredo (presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em relação ao Acórdão n.º 14-58.839, de 28 de maio de 2015, por meio do qual a 15ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP julgou improcedente a Impugnação apresentada pela pessoa jurídica Recorrente acima identificada.

O presente processo decorre de Autos de Infração (fls. 453/454) lavrados para a constituição de créditos tributários de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), em relação aos anos-calendários de 2009 e 2010, em decorrência da constatação da infração de dedução como custo ou despesa operacional de custos com a aquisição de bens do ativo permanente.

Conforme informações contidas nos referidos documentos e no Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 431/434, a pessoa jurídica autuada exerce a atividade de extração de petróleo e gás natural e, “em conjunto com as empresas Petrobras S/A e Amerada Hess Ltda, ganhou a concessão para a perfuração do bloco BM-S-22, contrato de concessão n.º 48610.010707/2001, fora da costa do Brasil.(40% para Esso, 40% para Amerada Hess Ltda e 20% para Petróleo Brasileiro S/A)”.

Nos anos-calendários de 2009 e 2010, apesar de não haver auferido qualquer receita operacional, por estar em fase pré-operacional, teria registrado, na Ficha 05A das Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), despesas operacionais nos valores, respectivamente, de R\$ 85.919.782,60 e R\$ 11.454.225,41. Teria informado, ainda, na Ficha 06A das referidas declarações, “Outras Despesas Não Relacionadas nas Linhas Anteriores”, nos montantes, respectivamente, de R\$ 157.955.581,89 e R\$ 222.812.309,92. Em decorrência disso, teria apurado prejuízos fiscais nos montantes de R\$ 245.818.309,01 e R\$ 234.102.999,51, respectivamente, nos anos-calendários de 2009 e 2010.

Quanto a esta segunda dedução, registra-se no TVF:

As "outras despesas não relacionadas nas linhas anteriores" referem-se a baixa dos poços considerados "secos". Uma parte foi baixada em 2009 e outra em 2010.

O contribuinte enviou à ANAP o pedido de devolução integral da área em 03/04/2012 e a decisão da extinção foi em 03/08/2012.

O contribuinte foi intimado a justificar o critério de contabilizar as baixas em 2009 e 2010, antes do pedido e da decisão da ANP.

Em resposta, disse que é uma decisão técnica, interna, tornada de comum acordo entre as empresas participantes do consórcio, e não depende de autorização da ANP, podendo ocorrer mesmo quando não há devolução da área de concessão. A devolução da área ocorreu em 2012 após a conclusão de todas as análises técnicas.

Informou também que o critério utilizado na baixa dos gastos realizados em cada poço foi decisão gerencial, decorrente de avaliação técnica, que concluiu pela baixa dos poços na seguinte ordem:

Junho de 2009 — baixa do poço 2

Dezembro de 2010 — baixa dos poços 1 e 3

Porém, os contratos de concessão da ANP estabelecem condições para a devolução, a qualquer tempo durante a fase de exploração, mediante notificação por escrito.

Já no que se refere aos valores deduzidos como Despesas Operacionais, relata-se que a pessoa jurídica foi intimada a esclarecer a razão pela qual não houve o registro no Ativo Diferido. Aponta-se, então, no TVF:

Em resposta, disse que foram classificados como despesas operacionais, tendo em vista que são despesas decorrentes das operações necessárias à realização da atividade fim da empresa, conforme demonstrado e comprovado por toda a documentação já apresentada.

Do total de R\$85.919.782,60 de despesas operacionais no ano calendário de 2009, R\$71.015.584,49 refere-se a prestação de serviços, que é formada basicamente pela transferência do valor de R\$60.083.066,55 do ativo diferido para a conta de despesa operacional em dezembro de 2009.

Já no ano calendário de 2010, de um total de R\$ 11.454.225,41, R\$ 7.578.470,64 refere-se a prestação de serviços.

As prestações de serviço assinaladas são relativas à fase de exploração dos poços.

Portanto, o local que as despesas deveriam estar contabilizadas é no ativo diferido, pois os gastos realizados contribuiriam para a atividade da empresa durante diversos anos.

. É justo que todas as despesas ocorridas na fase de exploração sejam contabilizadas no ativo diferido, que seria amortizado a partir do primeiro ano que fosse auferido receita operacional na venda de petróleo ou gás, objeto da citada exploração.

Deste modo, todos os valores acima referidos foram considerados como indedutíveis nas apurações do IRPJ/CSLL, nos anos-calendários de 2009 e 2010, de modo que os autos de infração foram lavrados para reduzir o prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL apurados em 2009 nos montantes correspondentes. Em relação a 2010, além da redução das referidas grandezas, houve compensação com os saldos acumulados e exigência de IRPJ/CSLL residual após a referida compensação.

Após a ciência, a autuada apresentou a Impugnação de fls. 483/513, por meio da qual sustenta, sinteticamente, o seguinte:

- (i) o processo de produção de petróleo e gás natural é composto de duas fases: exploração e produção, sendo que esta última é composta, também, pelas atividades de desenvolvimento;
- (ii) no exercício da sua atividade, “realiza estudos e pesquisas com a finalidade de constatar a existência de jazidas de petróleo e gás natural, bem como para verificar a viabilidade econômica da exploração dessas jazidas”;
- (iii) os estudos supra referidos se inserem na etapa de exploração que se “caracteriza pela perfuração de um número de poços acordados em contrato com a Agência Reguladora (ANP)”, sendo possível “devolver

parcialmente as áreas onde não se obteve sucesso na prospecção” e, nos “casos de total insucesso em todos os poços perfurados, chega-se ao final da fase de Exploração com a devolução total da área adquirida no leilão”;

- (iv) apenas no “início da etapa de desenvolvimento (produção) é que se considera como real a viabilidade da produção do poço, **ao contrário da fase de exploração, em que não há certeza da existência de reservas de hidrocarbonetos e da viabilidade da sua produção**”;
- (v) no caso concreto, a fase de exploração do Bloco BM-S-22 se iniciou em 29 de agosto de 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”;
- (vi) ao longo do processo de pesquisa, teriam sido realizadas quatro devoluções parciais quatro devoluções parciais, “respectivamente em 05/05/2009 (poço Azulão 1), 04/09/2009 (poços Guarani 1 e Guarani 1-desviado) e 10/03/2011 (poço Sabiá 1)”;
- (vii) equivocou-se a autoridade fiscal ao considerar 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”;
- (viii) embora inexistente no Brasil uma “diretriz expressa sobre práticas contábeis e fiscais para a indústria” de óleo e gás, há métodos contábeis específicos adotados internacionalmente, sendo considerando que os “custos e despesas relacionados às fases de exploração e desenvolvimento (produção) são expressivos e podem perdurar por muitos anos até que sejam auferidas receitas de produção, os métodos SE (Esforços Bem Sucedidos) e FC (Custo Total) diferem basicamente no tratamento a **ser dispensado na contabilização dos custos incorridos nessas fases**, determinando quais os gastos que devem ser capitalizados e quais e em que momento devem ser levados a resultado, via baixa ou amortização/depreciação”;
- (ix) após detalhar os dispêndios que seriam inseridos como custos de aquisição, exploração, desenvolvimento e produção, explana as distinção entre os métodos acima referidos, aponta a tendência no Brasil para a adoção do método dos esforços bem sucedidos, e o fato de que as “demais orientações sobre capitalização de custos **expressamente excluem de seu contexto as operações de O&G**”;

- (x) no *Statement of Financial Accounting Standards* (SFAS) n.º 19, há a orientação de que “os custos/despesas de perfuração de poços exploratórios devem ser capitalizados como parte dos custos do poço não completado e dos equipamentos e instalações relacionadas ao poço, **até que exista a definição de que o poço tenha encontrado reservas provadas**”, o que foi seguido pela autuada;
- (xi) a adoção do método de Custo Total traria óbices ao seu controle interno, devido à necessidade de que “todos os custos/despesas sejam alocados em centros de custos estabelecidos com base em empresas, países ou áreas geográficas”, e à organização de vária empresa em consórcio para a divisão do investimento e riscos;
- (xii) na “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”;
- (xiii) como todos os poços perfurados no bloco BM-S-22 não resultaram em sucesso, seria equivocada a premissa da autoridade fiscal de que os custos e despesas “incorridos na fase de exploração deveriam ter sido contabilizados no ativo diferido, a serem amortizáveis a partir do primeiro ano que fosse auferida receita operacional na venda de petróleo e/ou gás natural”;
- (xiv) “somente consideraria os custos relativos aos seus investimentos em cada um dos poços perfurados caso houvesse qualquer indicativo de obtenção de receitas em períodos futuros”;
- (xv) no art. 416 do Decreto n.º 3.000, de 1999, possibilita-se que “**custos e despesas incorridos na prospecção e extração de petróleo sejam deduzidos no período em que forem incorridos**”, e a sua não aplicação aos demais operadores, após a Emenda Constitucional n.º 9, de 1995, violaria o princípio da isonomia.

Por meio da Resolução de fls. 963/968, os julgadores *a quo* determinaram a conversão do julgamento em diligência, para que a autoridade fiscal 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-4A-SPS, devolvidos em 2009”. Determinaram, para tanto, a intimação da autuada para “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” de tabela por ela apresentada.

A Diligência resultou no Termo de fls. 1.045/1.046, que se embasou nos documentos apresentados pelo sujeito passivo às fls. 993/1.044.

Na decisão de primeira instância (fls. 1.078/1.110), concordou-se com a forma de contabilização das operações realizadas pelo sujeito passivo, porém, apontou-se que, em observância ao princípio da neutralidade tributária, os fatos deveriam observar os métodos e critérios contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007, conforme art. 16 da Lei nº 11.941, de 2009. Deste modo, concluíram os julgadores que “as despesas incorridas na fase de exploração deveriam ser contabilizadas no ativo diferido para posterior amortização durante a fase de produção, nos termos dos artigos 324 e 325 do RIR/99”. Apontaram, ainda, que, em caso de fracasso do projeto e impossibilidade de geração de receitas, deveria “ser providenciada a baixa do ativo diferido, registrando-se o resultado negativo”.

Quanto ao caso concreto, concluíram que “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”, assim os gastos atrelados aos poços devolvidos em 2009 (poços 1-ESSO-3-SPS, 3-ESSO-4-SPS e 3-ESSO-4A-SPS) poderiam ser deduzidos, diferentemente dos dispêndios relacionados ao poço 3-ESSO-5-SPS, no qual ainda havia perfurações a serem realizadas, quando do encerramento do ano-calendário de 2010.

Contudo, apontou-se na decisão que a resposta apresentada pela Recorrente à diligência determinada por aquela Turma Julgadora apresentaria inconsistências que não permitiam se concluir pela associação entre as despesas relacionadas aos três poços devolvidos em 2009. Neste sentido, concluiu-se pela indedutibilidade das despesas, nos anos-calendários de 2009 e 2010.

Quanto ao argumento subsidiário, relacionado à aplicação do art. 416 do RIR/99, apontou-se que representaria arguição de inconstitucionalidade do referida norma legal, de modo que sua apreciação seria de competência exclusiva do Poder Judiciário. Assim, estando a norma em plena vigência, devendo ser observada pela Administração Pública, de modo que a permissão contida no dispositivo em referência não poderia ser aplicado a outras empresas, além da Petrobrás.

O Acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010

DESPESAS OPERACIONAIS. FASE PRÉ-OPERACIONAL.

As despesas incorridas na fase pré-operacional da empresa, ou seja, antes de auferidas quaisquer receitas, devem ser contabilizadas no ativo diferido, segundo as normas contábeis vigentes antes de 31/12/2007, não podendo ser deduzidas na apuração do lucro real.

CUSTOS RELACIONADOS A POÇO SECO. DEDUTIBILIDADE.

Os custos incorridos na fase de exploração de poço, segundo as normas contábeis vigentes em 31/12/2007, devem ser contabilizados no ativo diferido para posterior amortização na fase de produção, quando as receitas relacionadas ao poço forem auferidas.

Caso o poço em questão seja seco ou não tenha sua comercialidade comprovada, os gastos em questão devem ser baixados do ativo, em contrapartida a conta de resultado,

uma vez que eles não estarão diretamente relacionados às futuras receitas auferidas pela empresa.

OFENSA A PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.

A apreciação de questionamentos relacionados a inconstitucionalidade da legislação tributária não é de competência do julgador administrativo, sendo exclusiva do Poder Judiciário.

Cientificada da referida decisão, a autuada interpôs o Recurso Voluntário de fls. 1.128/1.157, no qual,

- (i) em essência, repetiu as alegações já trazidas na Impugnação, deixando de tratar, apenas, da questão da aplicação do art. 416 do RIR/99;
- (ii) especificamente em relação ao teor do Acórdão *a quo*, arguiu-se que toda documentação acostada aos autos e o trabalho realizado por meio da diligência teriam sido desconsiderados;
- (iii) afirma-se que a referida documentação evidenciaria as despesas relacionadas aos poços secos, pugnando pelo seu reexame e pela consideração dos novos elementos juntados ao processo (duas novas planilhas);
- (iv) apresenta-se, ainda, esclarecimentos quanto à divergência apontada na decisão recorrida, em relação às informações constantes das DIPJs por ela apresentadas;
- (v) aponta-se que o teor do “Relatório Final de Poço Exploratório” comprova que o abandono definitivo do poço 3-ESSO-5-SPS (Poço Sabiá) se deu em 23 de dezembro de 2010, de modo que os gastos a ele relacionados poderiam ser reconhecidos no ano-calendário de 2010.

O processo foi distribuído, por sorteio, à relatoria da Conselheira Ana de Barros Fernandes Wipprich, por proposta de quem o julgamento foi convertido em diligência, conforme Resolução n.º 1302-000.449, de 04 de outubro de 2016 (fls. 1.232/1.252), a fim de que fossem obtidos esclarecimentos adicionais acerca do momento em que os poços mencionados pela Recorrente foram declarados secos/inviáveis; e dos registros contábeis e documentos comprobatórios de despesas produzidos pela Recorrente.

A diligência resultou no Termo de fls. 1.321/1.325, em relação ao qual a Recorrente se manifestou às fls. 3.641/3.650, aduzindo que o trabalho fiscal teria atestado integralmente a dedutibilidade das despesas nos anos-calendários de 2009 e 2010.

Em decorrência da saída da relatora original deste Colegiado, houve nova redistribuição dos autos, por sorteio, ao Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, que igualmente deixou de integrar a Turma, de modo que, mais uma vez mediante sorteio, houve a redistribuição do processo a este Conselheiro.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Relator

1 DA ADMISSIBILIDADE DO RECURSO

O sujeito passivo foi cientificado da decisão de primeira instância, por via postal, em 08 de junho de 2015 (fl. 1.109), tendo interposto seu Recurso Voluntário, em 03 de julho do mesmo ano (fl. 1.128), dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por procuradores da pessoa jurídica, devidamente constituídos à fl. 1.121.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Arts. 2º, incisos I, II e IV, do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

2 MÉRITO

Conforme relatado, o cerne da discussão travada no presente processo diz respeito a despesas deduzidas pela pessoa jurídica Recorrente, na apuração do IRPJ e da CSLL, nos anos-calendários de 2009 e 2010. Mais precisamente, relaciona-se ao momento de dedutibilidade das referidas despesas, supostamente incorridas na exploração de poços de petróleo que se teriam revelado secos/inviáveis.

Para a autoridade fiscal, os dispêndios em questão deveriam ter sido contabilizados no Ativo Diferido, “pois os gastos realizados contribuiriam para atividade da empresa durante diversos anos”, com amortização, “a partir do primeiro ano que fosse auferido (sic) receita operacional na venda de petróleo ou gás, objeto da citada exploração”.

Neste sentido, considerou “inedutível na apuração do lucro real e da CSLL do ano calendário de 2009 e 2010 os valores constantes da DIPJ 2010 e 2011, relativos a despesas operacionais e a baixas dos poços secos ocorridas antes do pedido e autorização da ANP”.

Como se observa, portanto, a data de devolução dos poços (ocorrida em 2012) parece ter sido considerada elemento fundamental na autuação (o texto não é conclusivo), para se definir o momento em que se poderia admitir a dedutibilidade dos dispêndios realizados na fase de exploração dos poços em questão.

Neste ponto, cabe esclarecer a terminologia própria do setor de óleo e gás. Assim, consoante as disposições contidas na Lei n.º 9.487, de 1997:

Art. 6º Para os fins desta Lei e de sua regulamentação, ficam estabelecidas as seguintes definições:

[...]

XV - Pesquisa ou **Exploração**: conjunto de operações ou atividades destinadas a avaliar áreas, objetivando a descoberta e a identificação de jazidas de petróleo ou gás natural;

XVI - Lavra ou **Produção**: conjunto de operações coordenadas de extração de petróleo ou gás natural de uma jazida e de preparo para sua movimentação;

XVII - **Desenvolvimento**: conjunto de operações e investimentos destinados a viabilizar as atividades de produção de um campo de petróleo ou gás; (Destacou-se)

Em sua defesa, a Recorrente adotou, basicamente dois fundamentos: (i) um jurídico - as práticas contábeis internacionais referendariam a conduta por ela adotada de reconhecer os gastos incorridos na fase de exploração dos poços como custos/despesas operacionais no período em que se confirmou a inexistência de expectativa de receitas oriundas dos referidos investimentos; (ii) e um de fato - os elementos de prova juntados aos autos atestariam que todos os custos/despesas deduzidos nos anos-calendários de 2009 e 2010 estariam relacionados aos poços explorados no Bloco BM-S-22 cujo abandono teria ocorrido nos citados períodos, de modo que dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

Na decisão de primeira instância, a matéria de direito relacionada ao caso sob exame foi abordada com perfeição, e os fundamentos e conclusões da referida análise jurídica foram referendados na Resolução n.º 1302-000.449. Também, não encontro razão para deles dissentir.

É que embora a Recorrente tenha invocado, nas suas peças de defesa, regramentos contábeis internacionais específicos para a atividade de petróleo e gás, é inconteste que, nos anos-calendários de 2009 e 2010, estava sujeita ao Regime Tributário de Transição (RTT) instituído por meio do art. 15 e seguintes da Lei n.º 11.941, de 2009, de modo que aplicáveis, para fins de apuração do lucro real e base de cálculo da CSLL, os métodos e critérios vigentes em 31 de dezembro de 2007. A referida sujeição decorre, no primeiro período, por opção formalizada na respectiva DIPJ, conforme excerto apresentado no Acórdão *a quo*; e, no segundo ano-calendário, por disposição constante da própria Lei n.º 11.941, de 2009.

Neste sentido, consoante as normas contábeis vigentes em 31 de dezembro de 2007 (artigos 324 e 325, inciso II, do RIR/99), os custos, encargos e despesas incorridos pela Recorrente na fase de exploração dos poços de petróleo, por contribuírem para a formação do resultado de mais de um período de apuração deveriam ser contabilizadas no ativo diferido para posterior amortização durante a fase de produção. *In verbis*:

Dedutibilidade

Art.324.Poderá ser computada, como custo ou encargo, em cada período de apuração, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado, ou dos recursos aplicados em despesas que contribuam para a formação do resultado de mais de um período de apuração (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, e Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 15, §1º).

§1ºEm qualquer hipótese, o montante acumulado das quotas de amortização não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem ou direito, ou o valor das despesas (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, §2º).

§2º Somente serão admitidas as amortizações de custos ou despesas que observem as condições estabelecidas neste Decreto (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, §5º).

§3º Se a existência ou o exercício do direito, ou a utilização do bem, terminar antes da amortização integral de seu custo, o saldo não amortizado constituirá encargo no período de apuração em que se extinguir o direito ou terminar a utilização do bem (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, §4º).

§4º Somente será permitida a amortização de bens e direitos intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 13, inciso III).

Capital e Despesas Amortizáveis

Art.325. Poderão ser amortizados:

[...]

II- os custos, encargos ou despesas, registrados no ativo diferido, que contribuirão para a formação do resultado de mais de um período de apuração, tais como:

a) as despesas de organização pré-operacionais ou pré-industriais (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, §3º, alínea "a");

b) as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda, de que trata o caput do art. 349, se o contribuinte optar pela sua capitalização (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, §3º, alínea "b");

c) as despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionárias de pesquisa ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas, de que trata o §1º do art. 349, se o contribuinte optar pela sua capitalização (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, §3º, alínea "b");

d) os custos e as despesas de desenvolvimento de jazidas e minas ou de expansão de atividades industriais, classificados como ativo diferido até o término da construção ou da preparação para exploração (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, §3º, alínea "c");

e) a parte dos custos, encargos e despesas operacionais registrados como ativo diferido durante o período em que a empresa, na fase inicial da operação, utilizou apenas parcialmente o seu equipamento ou as suas instalações (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, §3º, alínea "d");

f) os juros durante o período de construção e pré-operação (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 15, §1º, alínea "a");

g) os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais ou de implantação do empreendimento inicial (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 15, §1º, alínea "b");

h) os custos, despesas e outros encargos com a reestruturação, reorganização ou modernização da empresa (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 15, §1º, alínea "c").

§1º A amortização terá início (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, §3º):

I- no caso da alínea "a" do inciso II, a partir do início das operações;

II- no caso da alínea "d" do inciso II, a partir da exploração da jazida ou mina, ou do início das atividades das novas instalações;

III-no caso da alínea "e" do inciso II, a partir do momento em que for iniciada a operação ou atingida a plena utilização das instalações.

§2º Não será admitida amortização de bens, custos ou despesas, para os quais seja registrada quota de exaustão (Lei n.º 4.506, de 1964, art. 58, §6º).

Como reconhecido na Resolução acima mencionada, “Irreparável, neste tópico, as atuações realizadas”.

E aqui cabe registrar a alteração legislativa realizada por meio da Lei n.º 13.586, de 2017, em cujo Art. 1º se dispõe que “Para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), poderão ser integralmente deduzidas as importâncias aplicadas, em cada período de apuração, nas atividades de exploração e de produção de jazidas de petróleo e de gás natural, definidas no art. 6º da Lei n.º 9.478, de 6 de agosto de 1997”.

Conforme expresso no art. 10, inciso I, alínea a), daquele Diploma Legal, a referida regra somente produz efeitos a partir de 1º de janeiro de 2018, pelo que, na Solução de Consulta COSIT n.º 80, de 2020, afirmou-se

31.1. para fins de determinação do lucro real e do resultado do exercício, somente as importâncias aplicadas nas atividades de exploração de jazidas de petróleo e de gás natural a partir de 1º de janeiro de 2018, data de início da vigência do tratamento fiscal conferido pelo art. 1º da Lei n.º 13.586, de 2017, poderão utilizar-se desse regime.

31.2. as importâncias aplicadas anteriormente a 1º de janeiro de 2018 permanecem regidas pela legislação anterior.

A inovação legislativa não produz nenhum reflexo, portanto, em relação ao lançamento de ofício sob apreciação, que se refere a dispêndios efetuados nos anos-calendários de 2009 e 2010.

Ainda sob a matéria de direito, com razão a decisão *a quo*, no que se alinha às alegações da Recorrente, no sentido de que

[...] os valores contabilizados no ativo diferido apenas servirão de suporte às amortizações quando as receitas relacionadas com as despesas estiverem sendo geradas. Caso se conclua pelo fracasso do projeto e pela impossibilidade de geração de receitas, deve ser providenciada a baixa do ativo diferido, registrando-se o resultado negativo.

[...]

É o caso dos poços secos, pois deles nada se extrairá. Uma vez que o petróleo e o gás produzidos passarão, necessariamente, por poços cuja comercialidade foi confirmada, apenas os gastos diretamente relacionados a estes poços devem permanecer no ativo diferido para posterior amortização durante o período de produção.

Os gastos relacionados aos poços secos, por não contribuírem para a formação das receitas futuras deverão ser contabilizados como despesas no momento em que se conclua pela inviabilidade de sua produção.

A controvérsia, portanto, resume-se, meramente, à questão de fato. Ou seja, em que momento ficou caracterizada, em relação aos poços perfurados pela Recorrente, o “fracasso do projeto e [...] impossibilidade de geração de receitas” e quais os gastos que podem ser

considerados despesas operacionais dos poços que se demonstraram inviáveis nos anos-calendários de 2009 e 2010.

A partir da Diligência determinada por esta Turma Julgadora, ficaram esclarecidos os seguintes fatos:

- (i) conforme resposta da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP) constante às fls. 1.329/1.330, houve a perfuração de quatro poços no Bloco BM-S-22, identificados como 1-ESSO-3-SPS, 3-ESSO-4-SPS e 3-ESSO-4A-SPS e 3-ESSO-5-SPS;
- (ii) conforme, ainda, a ANP, “não há uma comunicação de inviabilidade de extração de hidrocarbonetos para cada poço” e “caso o Operador chegue à conclusão de que a jazida não é comercial, deve ser protocolado um Relatório Final de Avaliação de Descobertas (RFAD), junto à comunicação de devolução de área”;
- (iii) finalmente, informa a ANP que a “comunicação de devolução integral da área do BM-S-22” foi realizada em 03 de abril de 2012;

Por meio dos documentos de fls. 1.459/1.470, tem-se a constatação de que os poços 1-ESSO-3-SPS, 3-ESSO-4-SPS e 3-ESSO-4A-SPS foram abandonados no ano de 2009, com comunicação à ANP, respectivamente, em 05 de maio de 2009 e 04 de setembro de 2009 (os dois últimos). Tal conclusão é corroborada, ainda, pelos Ofícios de fls. 1.476/1.479. Neste sentido, é incontestável que os custos/despesas operacionais a eles relacionados podem ser deduzidos na apuração do IRPJ/CSLL, nos anos-calendários de 2009 e 2010.

Já quanto ao poço 3-ESSO-5-SPS, os elementos juntados às fls. 1.471/1.475 revelam que o respectivo Relatório Final de Abandono de Poço somente foi apresentado à ANP em 10 de março de 2011. No documento, contudo, afirma-se que o abandono se iniciou em 30 de dezembro de 2010 e teria sido concluído em 06 de janeiro de 2011, conforme excerto a seguir:

DADOS DO POÇO		
Nome do Poço para ANP: 3ESSO5SPS	Cadastro do Poço: 86316025174	Nome Poço para o Operador: SABIÁ1
Profundidade Rotativa(m): 0	Cota Altimétrica-Poço Terrestre(m): 0	Lâmina D'água (m): 2272
Início do Abandono: 30/12/2010	Término do Abandono: 06/01/2011	Tipo de Fluido: OLEO
Tipo do Abandono: Definitivo	Razão do Abandono: POÇO SUBCOMERCIAL	
Justificativa: Poço abandonado devido à pequena espessura efetiva		

01 - DADOS DOS TAMPÕES DE CIMENTO

Nº Tampão	Data Deslocamento	Diam. Poço ou Revest.	Prof. da Extrem. Aberta do TUBING ou DP (m)	Vol. de Pasta Desloc.	Topo Calculado do Tampão (m)	Topo Encont. do Tampão (m)	Peso Espec. do Tampão	Efetividade do Tampão
1	30/12/2010	12,25	4534	96	4360	0	15,8	S
2	30/12/2010	12,25	4360	90	4197	0	15,8	S
3	30/12/2010	12,25	4197	121	3976	0	15,8	S
4	1/1/2011	12,375	3311	50	3211	0	15,8	S
5	2/1/2011	12,375	2547	75	2397	0	15,8	S

A informação em questão não foi contraposta por qualquer elemento de prova apresentado pela autoridade fiscal, e está coerente com as informações constantes dos Relatórios

Finais relativos aos demais poços, na medida em que a comunicação realizada em maio de 2009 se refere a abandono ocorrido no período de 20 de fevereiro a 04 de março daquele ano; e nas comunicações efetuadas em setembro de 2009, mencionam-se que os abandonos ocorreram no período de 27 de maio a 06 de julho daquele ano.

No encerramento da Diligência determinada por esta Turma Julgadora, a autoridade fiscal se limitou a registrar as respostas apresentadas pela Recorrente, bem como os documentos juntados aos autos, para correlacionar as despesas baixadas nos citados anos-calendários com os poços que se mostraram inviáveis, conforme relato a seguir:

2.b) conforme resposta ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal 01, a diligenciada informa que os 4 poços abertos na área de concessão do Bloco BM-S-22 não geraram quaisquer receitas, bem como apresentou as Demonstrações do Resultado dos anos em questão, 2009 e 2010, os Balanços Patrimoniais para evidenciar que a Companhia não auferiu receita decorrente das atividades desenvolvidas com os 4 poços (Doc. 02);

2.b.1) conforme resposta ao item 3 do Termo de Intimação Fiscal 01, a diligenciada declara que considerando que todos os poços foram declarados secos ou subcomerciais, a contabilidade registrou apenas despesas e se reportou aos documentos informados no item 2.b (Doc. 02);

2.c) conforme resposta ao item 4 do Termo de Intimação Fiscal 01, a diligenciada informa que não desenvolveu outras atividades além da exploração da área do Bloco BM-S-22 e que as Demonstrações do Resultado de 2009 e 2010, assim como os Balanços Patrimoniais evidenciam tal fato, além de anexar as planilhas sumárias Fichas 5-A e 6-A que demonstram a despesa por poço e por mês (Doc. 2; (Relatórios Internos Contábeis Gerenciais e Financeiros — Doc. 3));

2.c.1) conforme resposta ao item 5 do Termo de Intimação Fiscal 01, a diligenciada declara que não há segregação de receitas e despesas próprias de cada atividade uma vez que não desenvolveu outras atividades nos períodos fiscalizados, 2009 e 2010, e que, por tanto, não auferiu receitas naqueles períodos como já esclarecido nos tópicos anteriores;

2.d) conforme resposta ao item 6 do Termo de Intimação Fiscal 01, a ExxonMobil afirma que todas as despesas que constam das planilhas apresentadas às e-fls. 993 a 1044 estão relacionadas aos poços secos 1-ESSO-3, 3-ESSO-4, 3-ESSO-4-A, bem assim vinculadas ao poço 3-ESSO-5. Também que a comprovação de tais despesas pode ser constatada através das planilhas sumários Fichas 5-A e 6-A (Relatórios Internos Contábeis Gerenciais e Financeiros — Doc. 3).

E que, conforme resposta ao item 1 do Termo de Intimação Fiscal 03, a metodologia utilizada pela ExxonMobil de como vincula as despesas atinentes aos poços "1-ESSO-3, 3-ESSO-4, 3-ESSO-4-A, 3-ESSO-5" do Bloco BM-S-22 (todos os poços SPS), relacionando cada despesa pertencente a cada poço, a cada mês, ao longo dos anos-calendários de 2009 e 2010, cujos valores totais são de R\$ 157.955.581,89 e R\$ 222.812.309,92, respectivamente, consiste na consolidação de despesas no imobilizado por poço e por mês em que elas são incorridas, criando-se contas de ativo imobilizado segregados.

A empresa declara também que as despesas em questão se referem a baixas contábeis de poço seco e contas de ativo imobilizado, as quais derivam dos investimentos a cumulados nas contas de ativos.

E esclarece ainda que todas as despesas são controladas por relatórios gerenciais e financeiros idealizados pela própria companhia e devidamente reportados aos livros contábeis tradicionais.

Mais adiante, sem, mais uma vez, realizar qualquer juízo de valor acerca dos elementos de prova apresentados pela autuada, a autoridade responsável pela realização da Diligência se limita a elencar os documentos trazidos aos autos. Confirma-se, a seguir, os quesitos formulados e o relato efetuado pela auditora-fiscal:

"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 n/a 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) conforme resposta ao item 2 do Termo de Intimação Fiscal 03, a empresa apresentou:

i) Resposta ao item 2 (Doc. 10);

ii) Planilha referente Centro de Custos e Baixa dos Poços (Relatórios Internos Contábeis Gerenciais e Financeiros - Doc. 11);

iii) Planilha referente Fluxo Contábil das despesas de cada poço em relação à nota fiscal de cada fornecedor — ilustração (Relatórios Internos Contábeis Gerenciais e Financeiros — Doc. 12);

iv) Notas Fiscais relativas ao item anterior— "iii" — ilustração (Doc. 13);

v) Livro Razão — anos 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011 (Doc. 14);

OBS: conforme resposta ao item 2.1 do Termo de Intimação Fiscal 03, a empresa esclareceu a Nomenclatura de cada poço para a ANP e a Nomenclatura de cada poço para o Operador estabelecendo a correspondência entre eles.

4.1) conforme resposta ao item 3 do Termo de Intimação Fiscal 03, a empresa apresentou:

i) Resposta ao item 3 (Doc. 15);

ii) Planilha referente Alocação de cada Nota Fiscal de cada Fornecedor para cada poço (Relatórios Internos Contábeis Gerenciais e Financeiros — Doc. 16);

iii) conforme resposta ao item 3.1 do Termo de Intimação Fiscal 03, a empresa apresentou cópias das notas fiscais relativas ao item anterior— "H" (Doc. 17);

iv) conforme resposta ao item 3.2 do Termo de Intimação Fiscal 03, a empresa apresentou o Livro Razão — anos 2007, 2008, 2009, 2010 e 2011 (Doc. 14);

4.2) conforme resposta ao item 10 do Termo de Intimação Fiscal 01, a ExxonMobil apresentou as planilhas "Sumários Fichas 5-A e 6-A" (Relatórios Internos Contábeis Gerenciais e Financeiros — Doc. 3);

Constata-se, portanto, que se repete a falta de zelo das autoridades fiscais em se debruçarem sobre as provas apresentadas pela Recorrente, no seu esforço de afastar a acusação fiscal. Cabe lembrar, aqui, as pertinentes críticas já realizadas pela Conselheira relatora da

Resolução nº 1302-000.449, em relação à conduta adotada na diligência determinada pelos julgadores *a quo*, bem como pelas próprias autoridades julgadoras de primeira instância:

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 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.

A ausência de cumprimento integral às determinações constantes da Resolução emanada desta Turma Julgadora poderia conduzir a nova conversão do julgamento em diligência, para a complementação do trabalho.

Não obstante, considero que as provas reunidas pela Recorrente comprovam, com razoável segurança, que a inviabilidade da exploração de todos os poços se configurou nos anos de 2009 e 2010, de modo que os custos/despesas a eles relacionados poderiam ser deduzidos na apuração do IRPJ/CSLL.

De outra parte, como bem apontado pela Relatora original do processo, a autuação foi embasada, exclusivamente, na impossibilidade temporal de consideração dos referidos custos/despesas. Apesar de já constarem nos autos, desde o curso do procedimento fiscal, os registros contábeis relativos a tais dispêndios não sofreram críticas da autoridade fiscal. Por igual modo, na diligência realizada (**que durou praticamente três anos!**), não são apontadas falhas nos demais elementos de prova juntados com o Recurso Voluntário, os quais, em um exame por amostragem realizado por este Relator, mostram-se coerentes.

O único ponto, suscitado na diligência realizada por determinação dos julgadores de primeira instância, ou seja, a questão do suposto registro em duplicidade de determinados custos/despesas, foi, tal qual constante da Resolução nº 1302-000.449, justificado pela Recorrente, inclusive, por meio de elementos de prova adicionais. Também em relação a tal ponto, nada se opôs no Termo de Encerramento da nova diligência.

Assim, considero afastada a acusação fiscal e não encontro razões para desvincular os custos/despesas registrados contabilmente dos poços perfurados pela Recorrente.

3 CONCLUSÃO

Isto posto, voto por DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, com o cancelamento integral do lançamento de ofício tratado nos presentes autos.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo