



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

**Processo n°** 16539.720015/2014-63  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1402-002.419 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 22 de março de 2017  
**Matéria** IRPJ e CSLL  
**Recorrente** PETROLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: **2009**

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE SE AFASTAR OU DEIXAR DE OBSERVAR NORMA. CONTROLE RESERVADO AO PODER JUDICIÁRIO. PRESUNÇÃO. ATIVIDADE VINCULADA.

É vedado à Fiscalização afastar a aplicação de normativo plenamente vigente, sob a alegação de inconstitucionalidade, ainda que sob pretexto interpretativo de adequação à ordem constitucional ulterior à sua edição. O lançamento tributário é atividade vinculada.

É devida a presunção de constitucionalidade das normas pela Administração Tributária, devendo aplicá-las de ofício, cabendo somente ao Poder Judiciário a verificação de sua compatibilidade com o texto constitucional, quando devidamente provocado, pelas vias adequadas.

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: **2009**

MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS. ART. 146 CTN. FUNDAMENTAÇÃO EXARADA POSTERIORMENTE AO FATO GERADOR E À FISCALIZAÇÃO.

Se o fundamento que embasa o lançamento de ofício foi exarado e veiculado após a ocorrência do fato gerador, bem como posteriormente ao início da fiscalização que culminou na lavratura de Autuação, resta configurada a modificação dos critérios jurídicos, como trata o art. 146 do CTN.

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

Ano-calendário: **2009**

DEDUÇÃO DE DESPESAS. ETAPA DE DESENVOLVIMENTO. ART. 416 RIR/99. ABRANGÊNCIA. NORMA GERAL. ART. 299 RIR/99.

**INAPLICÁVEIS NORMAS ESPECIAIS DIRIGIDAS A OUTRAS ATIVIDADES E SETORES.**

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

Por determinação expressa de Lei, as atividades da etapa de desenvolvimento compõem a fase de produção prevista nos Contratos de Concessão para a extração de petróleo, o que igualmente se verifica estampado nas Portarias da ANP, não sendo correto dar tratamento fiscal autônomo e diverso às despesas dessa etapa. Não se questiona a dedutibilidade das despesas percebidas na fase de produção.

A natureza dos gastos com a etapa de desenvolvimento também se amolda ao disposto no art. 299 do RIR/99 quanto às despesas operacionais, dedutíveis, revelando-se indevido o afastamento dessa norma geral para a aplicação de normas especiais, expressamente dirigidas a outras atividades, de outros setores.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: **2009**

**IDENTIDADE DE IMPUTAÇÃO.**

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Ausente justificadamente o Conselheiro Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo de Andrade Couto - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Caio Cesar Nader Quintella- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Leonardo de Andrade Couto (Presidente), Demetrius Nichele Macei, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Caio Cesar

Processo nº 16539.720015/2014-63  
Acórdão n.º **1402-002.419**

**S1-C4T2**  
Fl. 3.060

---

Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2947 a 3018) interposto contra v. Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento do Rio de Janeiro (fl. 2872 a 2929) que manteve integralmente as Autuações sofridas pela Contribuinte (fls. 2535 a 2548).

O processo versa sobre exações de IRPJ e CSLL, do ano-calendário de 2009, em face da empresa PETROLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS, referentes a deduções das bases de cálculo de tais tributos de despesas com a etapa de *desenvolvimento* dos campos petrolíferos que explora.

As Autuações se baseiam na interpretação do artigo 416 do RIR/99 (art. 12 do Decreto-Lei nº 62/66):

***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.*** (destacamos)

Para a D. Fiscalização, em suma, tal dispositivo, ainda que formalmente vigente e expressamente incluído no Decreto nº 3.000/99, violaria a Constituição Federal de 1988, especificamente as previsões de seus artigos 173 e 177 (este último, após a Emenda Constitucional nº 9/95), bem como outros princípios lá prestigiados e não compreenderia na autorização de dedução lá contida o valor despendido na etapa de *desenvolvimento* das jazidas de hidrocarbonetos, na forma como definida pela Lei nº 9.478/97.

Diante dessa análise interpretativa, seria, então, aplicável às atividades da PETROBRAS o disposto nos arts. 325 e 349 do RIR/99. Confira-se trecho do TVF sobre o tema (fls. 2494 a 2533):

*Conforme descrito no presente termo, a sociedade utiliza em seu benefício a previsão contida no art. 416 do RIR/99, cuja base legal é o art. 12 do Decreto-Lei nº 62/1966, a seguir transcrito.*

(...)

*Registre-se, inicialmente, que no texto normativo são citadas as importâncias aplicadas nas atividades de prospecção e de extração, enquanto que na atual subdivisão existem as atividades de exploração (prospecção), desenvolvimento e produção (extração), ou seja, no dispositivo legal em análise não foi contemplada a atividade de desenvolvimento da produção.*

*Conforme informações prestadas pela sociedade, com base na citada previsão legal, as importâncias aplicadas nas atividades de exploração e desenvolvimento da exploração são ativadas no imobilizado e excluídas no LALUR no período em que os gastos são incorridos. Na medida em que tais ativos são depreciados/depreciados nos anos subsequentes, os valores levados ao resultado como despesas são adicionados no LALUR.*

*Em decorrência dos termos de intimação emitidos e das reuniões realizadas no curso dos procedimentos de diligência [MPF 07.1.85.00-2012-00558] e fiscalização [07.1.85.00-2013-00237], a PETROBRAS apresentou a planilha [DOC 10.4 atualizada posteriormente, conforme DOC 13.2], nas quais se encontram indicados os valores excluídos no LALUR em cada ano-calendário relacionados ao art. 416 do RIR/99, subdivididos entre as atividades de exploração e desenvolvimento, e suas respectivas adições nos períodos subsequentes.*

### **5.1 - DO ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL**

*Em relação à utilização por parte da Sociedade da previsão legal contida no art. 416 do RIR/99, apresentamos, a seguir, o posicionamento da Receita Federal do Brasil, o qual teve como fundamento a manifestação contida no Parecer da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – nº 2576/2006 [DOC 17], ratificada pelas Notas Cosit nºs 100 [DOC 18], 124/2012 [DOC 19] e 8/2014 [DOC 20].*

*1) O supracitado dispositivo - art. 12 do Decreto-Lei nº 62/66 - deve ser analisado e ter seu alcance balizado de acordo com o novo contexto jurídico constitucional existente após a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, ocorrida em 1988.*

*2) Nesse contexto, transcrevemos o parágrafo 2º do art. 173 da CF: § 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.*

*3) Cabe, assim, a transcrição da nova redação do Parágrafo 1º do citado art. 177 da CF, a qual foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 9/1995.*

*§ 1º A União poderá contratar com empresas estatais ou privadas a realização das atividades previstas nos incisos I a IV deste artigo observadas as condições estabelecidas em lei.*

4) *Subentende-se da análise dos dispositivos mencionados que a União continuou a deter o monopólio das atividades relativas à pesquisa e à lavra de jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos. O que foi alterada foi a vedação que anteriormente constava no Parágrafo 1º do art. 177 da CF para ceder ou conceder qualquer tipo de participação, em espécie ou em valor, na exploração de jazidas de petróleo e gás natural. A nova redação permite a contratação da União com empresas privadas para exercer as atividades antes vedadas. Assim, a PETROBRAS passou a operar em livre concorrência com as empresas do setor privado.*

5) *Nesse ponto, cabe registrar o ensinamento do Ministro Moreira Alves na Rp. Nº 1.417: rtj 126/53 que dispõe: entre as interpretações possíveis de determinado dispositivo legal, deve prevalecer a que seja conforme a Constituição, ou seja, “a interpretação da norma sujeita a controle deve partir de uma hipótese de trabalho, a chamada presunção de constitucionalidade, da qual se extrai que, entre dois entendimentos possíveis do preceito impugnado deve prevalecer o que seja conforme a Constituição.*

6) *Nas circunstâncias apontadas, o benefício fiscal obtido pela PETROBRAS, baseado no art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, não pode representar distinção na concorrência com empresas privadas que atuam na mesma atividade econômica, considerando a impossibilidade de se configurar ofensa ao Parágrafo 2º do art. 173 da Constituição Federal.*

7) *Nesse contexto, considerando o imperativo constitucional da isonomia, o alcance e aplicação do fundamento consignado no art. 416 do RIR/99 (art. 12 do Decreto – Lei nº 62/1966) encontra-se balizado pelas regras aplicáveis às demais empresas atuantes nas áreas correlatas. Assim, cabe observar o disposto nos artigos 349 e 325 do RIR/99, a seguir transcritos, cujas bases legais são os artigos 53 e 58 da Lei nº 4.506/64, respectivamente.*

(...)

*Observando-se o Parágrafo 1º do art. 349, combinado com a alínea “c” do art. 325, pode-se chegar às conclusões a seguir elencadas.*

8) *As despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionárias de pesquisas ou lavra de minérios, estendendo-se tal entendimento às sociedades que atuam na exploração de jazidas de petróleo e gás natural, podem, à opção da pessoa jurídica, serem deduzidas como despesas ou serem capitalizadas (apropriação ao ativo diferido) para posterior amortização nos períodos subseqüentes. Tal opção encontra-se descrita na alínea “c” do inciso II do art. 325 do RIR/99.*

9) *Já no que tange aos gastos incidentes na fase de desenvolvimento de jazidas minerais e, por extensão de petróleo*

*e gás, não se observa, conforme consta disposto na alínea “d” do inciso II do art. 325 do RIR/99, a opção de deduzi-los integralmente no período em que foram incorridos, devendo necessariamente serem ativados no diferido para posterior amortização nos períodos subseqüentes em que forem geradas as receitas decorrentes da extração e comercialização dos produtos.*

*10) Devemos ponderar que não obstante as distinções existentes entre as atividades de mineração e de óleo e gás, a tributação em geral, e das pessoas jurídicas em particular, deve, em razão dos princípios que a informam (generalidade, universalidade e progressividade), tratar da forma mais isonômica possível todas as atividades econômicas. Isso é confirmado pelo fato de que a legislação tributária brasileira, salvo raras exceções, forma um arcabouço único aplicável a todas as atividades de exploração econômica em nosso País; claro que este arcabouço por vezes assume especificidades que assomam devido a particularidades presentes em cada tipo de atividade, mas sem a perda de generalidade de critérios e informação. O fato das atividades de exploração de minérios e de óleo e gás apresentarem algumas diferenças e vicissitudes próprias não é um indicativo que sustente de forma sólida que suas formas de tributação eventualmente sejam distintas.*

*11) Dessa forma, estaremos caminhando em terreno sólido ao afirmar que após a promulgação da CF88 e de seu art. 173, também à lume do princípio constitucional tributário insculpido no art 150, inciso II, da Carta Magna, e especialmente após a edição da EC nº 09/95, a tributação das atividade de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos deve se dar à luz dos mesmos critérios relativos aos ativos, receitas, custos e despesas utilizados para a tributação das demais pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, isso independentemente de serem empresas privadas que atuem no setor de minério, petróleo, gás natural ou outros hidrocarbonetos fluidos.*

*12) Nesse sentido, pode-se dizer que após o advento dos diplomas legais referidos no item anterior, a tributação das atividades de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos é forçosamente informada dos critérios gerais e específicos insertos no CTN, na Carta Magna e no RIR/99. Isto é, não há espaço no Estado democrático de direito vivenciado em nosso País para que a tributação destas atividades hodiernamente se dê ao arrepio da legislação, regulamentos, limites e condições impostos às demais empresas privadas que atuem em atividades similares ou correlatas. Demais, é de precípua importância que não seja turbado o ambiente de livre concorrência entre estas mesmas empresas.*

*13) Assim, passamos a avaliar as atividades inerentes à exploração de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos e o respectivo panorama legal em termos de sua tributação. Mas, primeiramente, a lógica, a razoabilidade, o*

*senso comum e as designações do léxico atinentes às etapas da cadeia produtiva de petróleo e gás natural nos permitem identificar que tais atividades podem ser subdivididas em prospecção (incluindo-se a cubagem) de jazidas, desenvolvimento da jazida e extração do recurso natural da jazida. Vale dizer, qualquer operação tipicamente levada a termo e necessária à exploração de petróleo ou gás natural classifica-se univocamente em uma destas três divisões da exploração. A própria Lei nº 9.478, de 1997, em seu art. 6º, nos permite classificar facilmente seus signos da seguinte maneira:*

- a) teremos a exploração equivalente à fase de prospecção;*
- b) a fase de desenvolvimento; e*
- c) a fase de produção, referindo-se à extração do recurso propriamente dito.*

*14) A partir do classificado no item anterior e de todo o contexto apresentado, pode-se concluir, de forma extrema de dúvidas, que a legalidade da tributação das atividades atinentes à exploração de petróleo e gás natural no Brasil deve se dar da seguinte forma:*

*a) em relação à prospecção e cubagem de jazidas de hidrocarbonetos fluidos, no caso da PETROBRAS designadas como “atividades de exploração”, entende-se que há material suficiente em nossa legislação que permita uma exegese constitucional e sistemática de forma a admitir que as despesas com tais atividades da cadeia de exploração sejam deduzidas, por opção do contribuinte, a título de despesas operacionais (o paradigma legal é o art. 53, caput, e § 1º da Lei nº 4.506, de 1964).*

*b) Em relação à atividade de desenvolvimento da jazida, gasto que viabiliza o início da extração da mina propriamente dita, impõe-se que seja passível de capitalização (apropriação ao diferido) para posterior amortização nos períodos subsequentes, sob a égide do art. 58, § 3º, alínea “c”, da Lei nº 4.506, de 1964, não sendo permitido, portanto, sua dedução, via exclusão integral no LALUR, no período em que tais gastos são incorridos.*

*c) Em relação à extração do hidrocarboneto fluido da jazida, é cediço que esta é uma atividade necessária à manutenção da respectiva fonte produtora, razão pela qual pode ser reconhecida como despesa operacional com plena sustentação no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.*

*d) Cabe consignar finalmente, que as importâncias aplicadas em inversões fixas, ocorrendo estas em qualquer fase da atividade, são indedutíveis pela sua própria natureza, tornando-se dedutíveis somente por ocasião da realização em decorrência da depreciação ou baixa dos ativos aos quais foram apropriadas.*

e) Segue abaixo quadro ilustrativo com a síntese do entendimento da RFB, frente aos procedimentos adotados pelo contribuinte:

| Natureza do Gasto                                   |  | Procedimento do Contribuinte   |   | Entendimento da RFB |
|---|--|--|---|---------------------|
|   |  | Contábil   | Fiscal  |                     |
| 1 Gastos com a Aquisição dos Direitos de Exploração |  | Contabilizados no Ativo Intangível e amortizados com base no Método de Unidades Produzidas               | Despesas com amortização dedutíveis   | Procedente          |
| 2 Gastos de Exploração                              | 2.1 Gastos com Pesquisas Geológicas e Geofísicas   | Contabilizados diretamente como despesas   | Despesas dedutíveis   | Procedente          |
|   | 2.2 Gastos com a Perfuração de Poços Exploratórios | Contabilizados no Ativo Imobilizado e depreciaados/depreciados com base no Método de Unidades Produzidas | Exclusão integral do gasto no ano em que incorrido e adições das parcelas depreciaadas/depreciaadas | Procedente          |
| 3 Gastos de Desenvolvimento                         |  | Contabilizados no Ativo Imobilizado e depreciaados/depreciados com base no Método de Unidades Produzidas | Exclusão integral do gasto no ano em que incorrido e adições das parcelas depreciaadas/depreciaadas | Improcedente        |
| 4 Gastos da Produção                                |  | Contabilizados de acordo com os critérios utilizados na Contabilizadade de Custos                        | Deduzidos de acordo com os mesmos critérios   | Procedente          |

Como mencionado no TVF e constante dos autos, a presente Autuação se fundamenta em pronunciamentos da Administração Tributária federal sobre a vigência do art. 416 do RIR/99, quais sejam: o Parecer PGFN CAT nº 2576/2006; a Nota COSIT nº 100/2012; a Nota COSIT nº 124/2012 e a Nota Técnica COSIT nº 8/2014 (fls. 1142 a 1164).

O Parecer PGFN CAT nº 2576/2006 foi provocado por Nota da Secretaria da Receita Federal, apontando que *o citado artigo estaria em desacordo com o §2º, do art. 173 da Constituição Federal, que veda tratamento tributário privilegiado para as empresas públicas e sociedades de economia mista*. O posicionamento da PGFN é concluído da seguinte forma:

*21. Cumpre dizer que é possível que nem todas as despesas incluídas no art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, sejam agora dedutíveis – em especial as constantes do §2º do art. 349 do RIR/99, isto é, inversões de capital em terreno, instalações fixas ou equipamentos adquiridos para as pesquisas – posto que estas estão excluídas para as concorrentes da Petrobrás. Quanto a estas despesas, entendemos que não são mais dedutíveis por imposição constitucional desde a entrada em vigor da Lei nº 9.478, de 7 de agosto de 1997, que instaurou a possibilidade de concorrência no setor de extração de hidrocarbonetos. Contudo, case a SRF entenda que alguma despesa específica autorizada pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 62 de 1966, se encaixe nesta*

*situação excepcional, deverá especificá-la e submeter o tema a novo pronunciamento desta PGFN.*

*22. Em resposta objetiva aos questionamentos da SRF, entendemos que o art. 12 do Decreto-lei nº 62, de 1966, não está em desacordo com o §2º do art. 173 da Constituição Federal naquilo que não fere a livre concorrência com as empresas privadas que atuam na mesma atividade econômica. Ademais, as disposições da legislação do imposto de renda que se referem à pesquisa e lavra de minerais são plenamente aplicáveis para o setor de exploração de hidrocarbonetos.*

Para esclarecer os procedimentos a serem adotados pela Fiscalização, a Nota COSIT nº 100/2012, proferida após o início da fiscalização que deu origem às exações em tela, manteve a posição do Parecer da PGFN e concluiu, em adição, assim:

5. Portanto, em razão da presunção de constitucionalidade das leis, a que se refere o art. 97 da Constituição Federal, a aplicação do art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, após a vigência da Lei nº 9.478, de 1997, para não representar diferença na concorrência com sociedades do setor privado que atuam na mesma atividade econômica, apenas podem abater as mesmas despesas sob os fundamentos do art. 53 da Lei nº 4.506, de 1964, aos quais se submete a sociedade de economia mista que atue no setor de hidrocarbonetos, dentre as quais não se encontram as importâncias aplicadas em cada exercício na extração do petróleo cru.

6. Em face do exposto, caso seja efetuado lançamento fiscal dos gastos deduzidos unicamente com base no art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, não deve haver a cobrança de multa de ofício e juros de mora, uma vez que o parágrafo único do art. 100 do Código Tributário Nacional exclui a imposição de penalidades e a cobrança de juros de mora por ter o contribuinte observado as normas complementares das leis.

Por sua vez, poucos meses depois, adveio a Nota COSIT nº 124/2012, motivada por *consulta originária da Delegacia de Maiores Contribuintes (Demac/RJO) às unidades centrais da RFB, encaminhada pela Coordenação-Geral de Fiscalização (Cofis) à Cosit, que versa sobre os efeitos práticos em termos de aplicação em virtude da orientação exarada pela Cosit por meio da Nota Cosit nº 100, de 2012. A COSIT, nessa oportunidade, concluiu que:*

*8. A partir do classificado no item anterior e de todo o contexto apresentado nesta Nota, pode-se concluir, respondendo objetivamente ao questionamento constante do item 2, de forma extreme de dúvidas, e considerando-se o arcabouço jurídico-tributário delineado no item 5, que a legalidade da tributação*

*das atividades atinentes à exploração de petróleo e gás natural no Brasil deve se dar da seguinte forma:*

*a) em relação à prospecção e cubagem de jazidas de hidrocarbonetos fluidos, entende-se que há material suficiente em nossa legislação que permita uma exegese constitucional e sistemática de forma a admitir que as despesas com tais atividades da cadeia de exploração sejam deduzidas, por opção do contribuinte, a título de despesas operacionais (o paradigma legal é o art. 53, caput, e § 1º da Lei nº 4.506, de 1964).*

*b) Em relação à extração do hidrocarboneto fluido da jazida, é cediço que esta é uma atividade necessária à manutenção da respectiva fonte produtora, razão pela qual pode ser reconhecida como despesa operacional com plena sustentação no art. 47 da Lei nº 4.506, de 1964.*

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

*9. Finalmente, deve-se salientar não haver motivação para revisão da Nota Cosit nº 100, de 2012. O que ela afirma em sua conclusão é perfeitamente compatível como o dissertado acima, isto é, que o art. 53 da Lei nº 4.506, de 1964, não menciona as importâncias aplicadas em cada exercício na extração do petróleo cru. Entretanto, tal como dissertado nesta Nota, a pessoa jurídica que explora petróleo ou gás natural pode reconhecer a título de despesas os gastos identificados no item 8, “a” e “b”.*

Por fim, foi exarada a Nota Técnica COSIT nº 8/2014, tratando sobre o mesmo tema, provocada por consulta formal da DEMAC/RJO, a qual afirma se deparar em fiscalização com situação em que o contribuinte teria se valido do art. 416 do RIR/99 para deduzir valores diferentes de pesquisa e extração de hidrocarbonetos, reconhecendo a incidência das Notas nºs 100 e 124 de 2012, mas formulando o seguinte questionamento:

9.

Apresentou as seguintes questões a serem solucionadas:

9.1. O lançamento fiscal correspondente à glosa dos gastos deduzidos do lucro líquido a título de desenvolvimento (da produção), uma vez que não possuem fundamento no art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, em razão do alcance limitado da norma, deve ser efetuado com multa e juros?

9.2. Caso contrário, que norma complementar foi observada pelo contribuinte capaz de afastar a aplicabilidade de multa e juros ao lançamento fiscal em questão?

Derradeiramente, posicionou-se a COSIT da seguinte forma:

30. Dessa maneira, o deslinde da dúvida está na constatação de que o texto do art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1996, não se aplica ao **desenvolvimento** de jazidas. Assim, fica patente que o sujeito passivo objeto da presente questão não observou o referido artigo ao excluir do lucro real as importâncias aplicadas na atividade de desenvolvimento de reservas de petróleo. Assim, não é relevante, no caso sob enfoque, analisar se o regulamento estaria incluído no conceito de norma complementar, ou se sua observância também excluiria a aplicação de penalidade e juros de mora.

31. Em função de todo o exposto, entende-se que o lançamento fiscal referente à glosa de gastos, deduzidos do lucro líquido, relativos à atividade de desenvolvimento de reservas de petróleo, deve ser efetuado com multa de ofício, aplicando-se ainda os juros de mora, na forma da legislação de regência.

Cientificada da lavratura das autuações, a PETROBRAS ofereceu Impugnação (fls. 2580 a 2857), alegando, em suma, que :

- o art. 416 do RIR/99, sendo ato do Poder Executivo, editado depois da Constituição Federal de 1988, da Emenda Constitucional nº 9/95 e da Lei nº 9478/97, é vinculante para todos os agentes e autoridades administrativa, representando entendimento da Administração Pública federal, não cabendo à Fiscalização qualquer questionamento quanto à sua aplicabilidade;

- mesmo que o art. 12 do Decreto-Lei nº 62/66 não tivesse sido reproduzido no art. 416 do RIR/99, não poderia o Fisco, em face do princípio da legalidade, expressamente dirigido à Administração Pública no art. 37 da constituição Federal de 1998, deixar de aplicá-lo, sem decisão do Poder Judiciário, com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante, que a retirasse do mundo jurídico (art. 102, § 2º da CF/88);

- o próprio pronunciamento da PGFN não evidencia qualquer incompatibilidade ou controvérsia com normas supervenientes ou de maior hierarquia, tendo a Contribuinte se valido de tal dispositivo, há mais de 4 décadas, sem qualquer questionamento;

- o art. 416 do RIR/99 não veicula qualquer benefício ou privilégio fiscal para a PETROBRAS, mas apenas estabelece o mecanismo necessário ao dimensionamento devido das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, em atendimento a várias normas específicas de tais tributos e do próprio CTN, não se verificando a hipótese vedada pelo art. 173, § 2º da Constituição Federal de 1988;

- ainda que tal dispositivo veiculasse um benefício, uma eventual inconstitucionalidade superveniente, por ocasião da Emenda Constitucional nº 9/95, seria apenas parcial, em relação exclusivamente ao aspecto pessoal da norma, qual seja, a parte que se refere à PETROBRAS, nominalmente, em sua redação;

- por força da interpretação evolutiva e diante do princípio da igualdade, após a edição da Emenda Constitucional nº 9/95, o art. 416 do RIR/99 deveria, então, ser aplicável a todas as empresas que se dedicam à atividade de extração de petróleo cru e não se afastar a aplicação de toda a norma;

- o aspecto objetivo do art. 416 do RIR/99 (autorização da dedução) não se alterou pelo advento da Lei nº 9.478/97, das novas normas regulatórias e dos Contratos de Concessão posteriores, que empregam nova nomenclatura para o setor, pois (i) "*prospecção e extração de petróleo cru*", corresponde às fases de "*pesquisa ou exploração*" (com o mesmo sentido de *prospecção*) e de "*lavra ou produção*" (com o mesmo sentido de *extração*), nas quais são desenvolvidas inúmeras atividades, dentre elas o desenvolvimento da produção, legalmente inserido na fase de "*lavra ou produção*" de petróleo (*vide* art. 6º, XII, XV, XVI c/c art. 24, § 2º da Lei nº 9.478/97, Portaria ANP nº 180/2003, item 1.3 e quadro e Contrato de Concessão da 12ª Rodada de Licitações da ANP);

- independente da alteração da nomenclatura das fases da atividade petrolífera, as despesas de *desenvolvimento* são operacionais;

- os artigos 325 e 349 do RIR/99, utilizados pela Fiscalização, não se referem à atividade petrolífera, mas à lavra de minérios, possuindo as atividades regimes distintos, conforme a Constituição Federal de 1988;

- houve alteração do critério jurídico, aplicando-se ao caso o art. 146 do CTN;

- o Contribuinte sempre atendeu às normas administrativas, em especial ao art. 416 do RIR/99, aplicando-se ao caso, caso menos, o art. 100 do CTN;

- o cálculo da postergação verificada foi feito por imputação com a aplicação de multa de mora, tudo em desacordo com o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/78;

- juros de mora não incidem sobre multa de ofício, por falta de amparo legal.

Instrui a Impugnação o mencionado Parecer da PGFN e as Notas da COSIT, a Portaria nº 180/2003 da ANP, uma minuta de Contrato de Concessão com a ANP e Parecer do jurista e Professor Humberto Ávila (fls. 2689 a 2857).

A defesa foi encaminhada para a DRJ do Rio de Janeiro para julgamento, sendo proferido, pela sua 15ª Turma, o v. Acórdão (fls. 2872 a 2929) ora recorrido, rejeitando o *apelo* apresentado no mérito, por entender ser vinculante o entendimento expresso na Nota

Técnica COSIT nº 8/2014, mas reconhecendo a prerrogativa de recomposição dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL dos anos de 2012 e 2013, em face de tal suposta infração (o que não caracterizou cancelamento parcial das exigências). Confira-se a ementa e trechos do julgado *a quo*:

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

*Ano-calendário: 2009*

*IRPJ. EMPRESAS PETROLÍFERAS. GASTOS COM DESENVOLVIMENTO DE JAZIDAS DE PETRÓLEO.*

*As importâncias aplicadas pelas empresas petrolíferas no desenvolvimento de jazidas de petróleo constituem gastos pré-operacionais, que devem ser ativados para futura amortização.*

*O benefício previsto no art. 416 do RIR/99 — segundo o qual “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)” — não contempla os gastos com desenvolvimento de jazidas.*

*IRPJ. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. POSTERGAÇÃO. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.*

*Constatada a postergação de pagamento de imposto, em virtude de inobservância do regime de competência, é cabível a utilização do método de imputação proporcional para fins de apuração das diferenças devidas.*

*IRPJ. INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA. AJUSTES NA BASE DE CÁLCULO.*

*Constatada inexatidão quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa, cabe à autoridade lançadora excluir a receita do lucro líquido correspondente ao período-base indevido e adicioná-la ao lucro líquido do período-base competente; em sentido contrário, deverá adicionar o custo ou a despesa ao lucro líquido do período-base indevido e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência.*

*ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*

*Ano-calendário: 2009*

*CSLL. EMPRESAS PETROLÍFERAS. GASTOS COM DESENVOLVIMENTO DE JAZIDAS DE PETRÓLEO.*

*O tratamento fiscal dado aos gastos com desenvolvimento de jazidas de petróleo no âmbito da legislação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica aplica-se, também, à Contribuição Social sobre o Lucro.*

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2009*

*FIXAÇÃO DE INTERPRETAÇÃO POR PARTE DO FISCO SEM OUTRA MANIFESTAÇÃO ANTERIOR SOBRE O MESMO ASSUNTO. ALEGAÇÃO DE MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO (ART. 146 DO CTN). IMPROCEDÊNCIA.*

*A fixação de um determinado entendimento, por parte da Administração Tributária, sem que exista qualquer manifestação pretérita a respeito do mesmo assunto, não configura mudança de critério jurídico, que impeça a aplicação do referido entendimento a fatos geradores ocorridos anteriormente à sua divulgação. Inocorrência de ofensa ao art. 146 do CTN.*

*INFRAÇÃO NÃO DETECTADA PELO FISCO EM PERÍODOS ANTERIORES. PEDIDO DE EXCLUSÃO DE MULTA E JUROS NO PERÍODO FISCALIZADO SOB ALEGAÇÃO DE “PRÁTICA REITERADAMENTE OBSERVADA PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS” (ART. 100, INCISO III, E PARÁGRAFO ÚNICO DO CTN). DÊSCABIMENTO.*

*O fato de a Fiscalização nunca haver detectado uma determinada infração cometida pelo contribuinte não implica o reconhecimento tácito da validade daquela conduta, nem configura uma “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”, capaz de afastar a imposição de multas e juros. Inaplicabilidade do art. 100, inciso III, e parágrafo único, do CTN.*

*JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.*

*Os débitos relativos às multas de ofício, quando não recolhidos no prazo legal, sujeitam-se à incidência de juros de mora.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido*

(...)

### **I.2 – Do efeito vinculante da Nota Técnica Cosit nº 08/2014**

*Feito este resumo introdutório, convém agora deixar claros os efeitos da NOTA TÉCNICA COSIT nº 08, de 09/04/2014, no âmbito interno da Receita Federal.*

*Como é do conhecimento de todos, a Coordenação-Geral do Sistema de Tributação – COSIT é uma unidade central da Receita Federal, a quem compete, entre outras atribuições, “decidir processos de consulta de interpretação da legislação tributária” (art. 82, inciso III, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14/05/2012 – D.O.U. de 17/05/2012), consultas estas que podem se originar tanto de particulares quanto de órgãos internos.*

*Quando as consultas são formuladas pelas próprias unidades da Receita Federal, atribui-se às decisões da COSIT efeito vinculante interno. Esta disposição, que estava prevista no art. 8º da PORTARIA RFB nº 379, de 27/03/2013 (vigente à época dos fatos aqui examinados), permanece presente no art. 7º da PORTARIA RFB nº 2.217, de 19/12/2014 (atualmente em vigor):*

(...)

*Pois bem. Considerando que a NOTA TÉCNICA COSIT nº 08, de 2014, se enquadra na hipótese descrita no art. 6º, § 1º, inciso I, da PORTARIA RFB nº 379, de 2013. reconheço o seu efeito vinculante na análise do presente processo.*

## **II – DAS ALEGAÇÕES DE DEFESA**

### **II.1) Da tentativa de enquadramento das despesas com desenvolvimento de jazidas de petróleo na moldura do art. 12 do Decreto-lei nº 62/1966**

*As alegações de defesa da Interessada estão fundadas, basicamente, na tese de que os gastos com desenvolvimento de jazidas de petróleo representam despesas operacionais, enquadráveis na categoria das “importâncias aplicadas, em cada período de apuração, na prospecção e extração do petróleo cru”, a que se refere o art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, base legal do art. 416 do RIR/99.*

(...)

*Aqui, apenas a título de registro, gostaria de consignar minha divergência de opinião quanto ao entendimento esposado na indigitada nota técnica. Com a devida vênia, penso que os gastos com desenvolvimento de produção sempre estiveram incluídos no art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, sendo esta interpretação, a meu sentir, a que mais se coaduna com a vontade do legislador e com a teleologia da norma. Segundo minha modestíssima compreensão, a possibilidade de deduzir os referidos gastos como despesa subsistiu até a entrada em vigor*

*da Lei nº 9.478, de 1997, momento a partir do qual a Interessada passou a seguir as mesmas regras de tributação aplicáveis às demais empresas do segmento de petróleo.*

*Consigno minha divergência — repito — apenas a título de registro, uma vez que me encontro vinculado ao entendimento da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação da Receita Federal.*

*Acatando assim — obtorto collo — as conclusões da NOTA TÉCNICA COSIT nº 08, de 2014, dou por rechaçadas as alegações da Impugnante, relativamente ao presente item, e passo a examinar as demais questões por ela suscitadas, com base no princípio da eventualidade.*

**II.2) Da questão da aplicabilidade dos arts. 325 e 349 do RIR/99 à atividade petrolífera.**

*A Interessada questiona, em seguida, o tratamento tributário dado às despesas com desenvolvimento das jazidas de petróleo, alegando que os dispositivos invocados pela Fiscalização — arts. 325 e 349 do RIR/99 — não se aplicam à atividade petrolífera, e sim à lavra de minérios, segmento este com regime jurídico-constitucional absolutamente diverso.*

*Também aqui, não há como acolher a pretensão da Impugnante.*

*Esta questão — devo lembrar — já foi enfrentada nos itens 11 a 15 do PARECER PGFN/CAT nº 2.576, de 2006, e a conclusão da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, endossada pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal, foi no sentido de que “tanto o art. 349 do RIR/99 quanto o art. 325, inciso II, alíneas ‘b’, ‘c’ e ‘d’ são aplicáveis ao setor de extração de hidrocarbonetos”.*

*Tomando por baliza o referido parecer, reputo correto o procedimento adotado pela Fiscalização, no sentido de exigir a ativação das despesas com desenvolvimento de jazidas de petróleo, reconhecendo o direito da Interessada à sua posterior amortização, nos termos do art. 325, inciso II, alínea “d”, e do art. 349 do RIR/99.*

**II.3) Da aplicação da Nota Técnica COSIT nº 08/2014 a fatos geradores ocorridos anteriormente à sua publicação – Da alegada ofensa ao art. 146 do CTN por conta de alteração de critério jurídico**

*Ainda na linha do princípio da eventualidade, a Interessada insurge-se contra a aplicação da NOTA TÉCNICA COSIT nº 08, de 2014, a fatos anteriores à data de sua publicação.*

*Pondera, no caso em apreço, que a orientação contida na referida nota técnica representa, por parte da Administração Tributária, uma inequívoca mudança de critério jurídico, não só em relação ao procedimento do contribuinte, mas também em relação ao posicionamento externado no PARECER PGFN/CAT*

nº 2.576, de 2006, na NOTA COSIT nº 100, de 2012, e na NOTA COSIT nº 124, de 2012. Alega, enfim, que a presente autuação teria descumprido o disposto no art. 146 do CTN:

(...)

*Em suma: — a NOTA TÉCNICA COSIT nº 08, de 2014, vista sob a lente fazendária, é um ato de natureza meramente interpretativa, que não veicula nenhuma regra nova de direito, nem modifica nenhum critério jurídico anteriormente adotado pela Receita Federal do Brasil.*

*Sendo assim, considero correta a sua adoção para os fatos geradores ocorridos anteriormente à data de sua publicação.*

**II.4) Do pedido de exclusão da multa de ofício e dos juros de mora – Da alegação de observância de prática reiterada do Fisco (art. 100 do CTN)**

(...)

*Em que pese a minha divergência de opinião quanto à matéria de fundo, penso que, uma vez acatada a tese fazendária — segundo a qual os gastos com desenvolvimento das reservas de petróleo nunca estiveram incluídos no art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966 —, o lançamento deve se dar, sim, com multa de ofício e juros de mora. Afinal, o fato de a Fiscalização não haver detectado, ao longo de vários anos, uma determinada infração praticada pelo contribuinte não pode ser interpretado como um reconhecimento tácito da validade desta conduta, nem tampouco tomado como uma “prática reiteradamente observada pelas autoridades administrativas”, que lhe atribua foros de “norma complementar de lei”!*

*Diante do exposto, indefiro o pedido da Impugnante, com relação a este item, e mantenho a aplicação da multa de ofício e dos juros de mora.*

**II.5) Dos questionamentos acerca da utilização do método de imputação proporcional no cálculo das diferenças devidas em razão da postergação**

(...)

*De fato: — como a orientação fazendária foi no sentido de que se fizesse a cobrança da multa de mora isolada, reabriu-se a polêmica em torno da validade do método de imputação proporcional.*

*Diante de tais incertezas, a Receita Federal do Brasil encaminhou nova consulta à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, afinal respondida por meio do PARECER PGFN/CAT nº 74, de 2012. Dele extraio os seguintes excertos:*

(...)

*Como se pode perceber, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional reafirmou a validade da utilização do método de imputação proporcional, nos casos de tributos recolhidos em atraso sem os acréscimos moratórios devidos.*

*Alinhado com esta orientação, reputo correto o procedimento adotado pela Fiscalização.*

#### **II.6) Da cobrança de multa de mora sobre o pagamento postergado**

*Argumenta ainda a Interessada que, na eventualidade de se considerar aplicável o método de imputação proporcional, caberia ao menos retificar a exigência, no sentido de afastar a cobrança de multa de mora sobre o pagamento postergado, em função do disposto no art. 6º, § 7º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:*

(...)

*Ora, em que pese o dispositivo em questão tenha silenciado quanto à cobrança da multa de mora, é evidente que, no caso em apreço, a lei disse menos do que queria (lex minus dixit quam voluit). Concluir de forma diversa significaria uma afronta ao princípio da isonomia, tendo em vista que qualquer outro contribuinte que recolhe um tributo fora do prazo está sujeito à multa moratória.*

*O próprio Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 – cuida de afastar qualquer dúvida quanto ao alcance da norma: (...)*

*Diante do exposto, considero correta a cobrança de multa moratória sobre o valor do tributo postergado.*

#### **II.7) Da necessidade de recomposição dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas da CSLL dos anos de 2012 e 2013**

(...)

*Impugnante tem razão. Se os valores que foram oferecidos à tributação nos anos-calendário de 2012 e 2013 competiam, em verdade, ao ano-calendário 2009, caberia ao Auditor-Fiscal autuante ter excluído estes valores das bases de cálculo, em cumprimento ao que determina o art. 6º, § 4º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977:*

(...)

*Neste sentido, acolho a solicitação da Impugnante, para reduzir as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, nos anos de 2012 e 2013, nos montantes de R\$ 802.734.295,10 e R\$ 958.462.513,40, respectivamente.*

#### **II.8) Da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício**

(...)

*Ora bem, a prestigiar uma interpretação puramente literal da norma, haveríamos realmente de concluir que as multas de ofício não estariam sujeitas à incidência de juros de mora. Esta, todavia, não me parece a melhor exegese para o dispositivo em comento. Com efeito: — se a função dos juros de mora é indenizar o credor que deixou de dispor de um recurso que já lhe pertencia, então não há justificativa para tratar de forma diferente a impontualidade no pagamento do tributo e a impontualidade no pagamento da multa. Tanto um como outro estão inseridos no conceito de “débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal”.*

(...)

*Com base em tais argumentos, reputo correta a incidência de juros de mora sobre as multas de ofício aqui constituídas.*

Inconformada, a PETROBRAS interpôs o Recurso Voluntário (fls. 2947 a 3018), agora sob apreço, expressamente repisando seus argumentos de defesa antes apresentados, na sua integralidade, fazendo alusão específica aos argumentos do v. Acórdão recorrido, com o fito de demonstrar sua necessidade de reforma.

Em resposta, a D. Procuradoria da Fazenda Nacional ofereceu Contrarrazões (fls. 3033 a 3056), rebatendo todas as alegações da Recorrente e reforçando os argumentos jurídicos de procedência do lançamentos, trazidos no TVF.

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella- Relator

O Recurso Voluntário é manifestamente tempestivo e sua matéria se enquadra na competência desse N. Colegiado. Os demais pressupostos de admissibilidade igualmente foram atendidos.

Como se verifica do relatório, o presente processo possui como cerne a norma contida no art. 416 do RIR/99, originalmente veiculada pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 62/66, cuja a aplicabilidade foi afastada pela Autoridade Fiscal em razão de sua suposta incompatibilidade constitucional superveniente, ocorrida após a edição da Emenda Constitucional nº 9/95, que acabou com o monopólio da PETROBRAS no setor de extração de petróleo cru, da mesma forma como representaria, depois dessa alteração no Texto *Magno*, benefício exclusivamente dirigido à empresa atuada, igualmente ferindo a Constituição Federal, bem como não estaria contemplada, na sua autorização de dedução de despesas, gastos com a *fase de desenvolvimento* das jazidas exploradas, dentro do contexto normativo inaugurado pela Lei nº 9.478/97.

Resumidamente aqui explicando, a PETROBRAS, há 50 anos, vale-se da norma atualmente inserida no art. 416 do RIR/99 para deduzir, sempre da mesma forma, as despesas com a sua atividade. Historicamente, as despesas com *desenvolvimento* eram normalmente deduzidas, vez que esta *etapa* da atividade de produção só foi juridicamente classificada de forma individual pela Lei nº 9.478/97.

Entende o Fisco que, para a PETROBRAS e para as demais empresas do setor de petróleo e de mineração, seriam aplicáveis as disposições do art. 349 do RIR/99<sup>1</sup> (que

---

<sup>1</sup> Art. 349. Serão admitidas como operacionais as despesas com pesquisas científicas ou tecnológicas, inclusive com experimentação para criação ou aperfeiçoamento de produtos, processos, fórmulas e técnicas de produção, administração ou venda.

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

§ 2º Não serão incluídas como despesas operacionais as inversões de capital em terrenos, instalações fixas ou equipamentos adquiridos para as pesquisas referidas neste artigo.

§ 3º Nos casos previstos no parágrafo anterior, poderá ser deduzida como despesa a depreciação ou o valor residual de equipamentos ou instalações industriais no período de apuração em que a pesquisa for abandonada por insucesso, computado como receita o valor do salvo dos referidos bens.

trata de *Despesas com Pesquisas Científicas ou Tecnológicas*), analisadas e combinadas com as regras do art. 325 do RIR/99<sup>2</sup>.

Em suma, combinando-se o disposto § 1º do art. 349, com a alínea "d" do inciso II do art. 325 do RIR/99, não haveria autorização para dedução direta do resultado, como despesas, no mesmo período em que percebidos, dos gastos com o *desenvolvimento* das jazidas (para o Fisco, seria uma fase "intermediária" entre a *prospecção ou pesquisa* e a efetiva *produção ou lavra*):

9) Já no que tange aos gastos incidentes na fase de desenvolvimento de jazidas minerais e, por extensão de petróleo e gás, não se observa, conforme consta disposto na alínea "d" do inciso II do art. 325 do RIR/99, a opção de deduzi-los integralmente no período em que foram incorridos, devendo necessariamente serem ativados no diferido para posterior amortização nos períodos subseqüentes em que forem geradas as receitas decorrentes da extração e comercialização dos produtos.

Assim, não poderia a PETROBRAS se valer da dedução com custos de *desenvolvimento*, sobre pena de violações de ordem isonômica e concorrencial, mesmo que sob o abrigo do art. 416 do RIR/99.

Uma peculiaridade do lançamento apreciado neste feito é que sua fundamentação, assim como a do v. Acórdão recorrido, pauta-se por histórico de Parecer e Notas da PGFN e da COSIT, com identidade total entre a circunstância hipotética contemplada nesses pronunciamentos e caso concreto, colhido pela Fiscalização.

---

<sup>2</sup> 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:

(...)

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;

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;

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;

Inclusive, frise-se que, com exceção do Parecer de 2006 da PGFN, as Notas da COSIT foram exaradas após a ocorrência das supostas infrações e posteriormente ao início da fiscalização que culminou nas cobranças tributárias em tela.

Como mencionado, essa fundamentação de incompatibilidade constitucional ulterior está igualmente estampada em alguns dos pronunciamentos da COSIT. Todavia, muito importante ressaltar que, o Parecer PGFN/CAT nº 2576/2006, primeiro sobre o tema e único anterior aos *atos geradores* e à fiscalização, expressamente concluía pela total constitucionalidade do art. 416 do RIR/99. Confira-se:

**Parecer PGFN/CAT nº 2576/2006:**

*20. Assim, o exame da adequação do art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, passa por uma análise de lógica:*

*I – As leis gozam de presunção de constitucionalidade, em consequência do art. 97 da Constituição Federal.*

*II - Entre as interpretações possíveis de determinado dispositivo legal, deve prevalecer a que seja conforme a Constituição, ou seja, “a interpretação da norma sujeita a controle deve partir de uma hipótese de trabalho, a chamada presunção de constitucionalidade, da qual se extrai que, entre dois entendimentos possíveis do preceito impugnado, deve prevalecer o que seja conforme a Constituição’ (Min. Moreira Alves na Rp. nº 1.417:RTJ 126/53)”. 4*

*III – Se o benefício fiscal obtido pela Petrobrás, baseado no art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, não representar diferença na concorrência com empresas privadas que atuam na mesma atividade econômica, pois estas podem abater as mesmas despesas ainda que sob diferente fundamentação legal, então sob esta interpretação, não há ofensa ao §2º do art. 173 da Constituição Federal.*

(...)

*22. Em resposta objetiva aos questionamentos da SRF, entendemos que o art. 12 do Decreto-lei nº 62, de 1966, **não está em desacordo com o §2º do art. 173 da Constituição Federal naquilo que não fere a livre concorrência com as empresas privadas que atuam na mesma atividade econômica.** Ademais, as disposições da legislação do imposto de renda que se referem à pesquisa e lavra de minerais são plenamente aplicáveis para o setor de exploração de hidrocarbonetos. (destacamos)*

Foi apenas nas primeiras Notas da COSIT em que se pugnou pelo desacordo da norma com a alteração constitucional promovida pela Emenda nº 9/95.

Em resumo, a Nota COSIT nº 100/2012, conclui que, *em razão da presunção de constitucionalidade das leis* (mas, na prática, utiliza esses termos em sentido de *adequação* à Constituição Federal) o art. 12 do Decreto-Lei nº 62/66 (art. 416 do RIR/99) não poderia representar diferença concorrencial no setor petrolífero, constitucionalmente proibida, devendo a autorização de dedução de despesas não extrapolar o previsto no art. 53 da Lei nº 4.506/64 (art. 349 do RIR/99) e, em havendo lançamento com base no art. 416 do RIR/99, não poderia haver a aplicação de multa de ofício e juros de mora, por força do art. 100 do CTN, por ter a Contribuinte observado os regulamentos infralegais (*vide* fls. 1153).

Na sequência, a Nota COSIT nº 124/2012 mantém a mesma posição, sem expressamente validar a aplicação do art. 100 do CTN em caso de lançamento de ofício (*vide* fls. 1158).

Motivada por tal suposta omissão sobre a dispensa de multa e juros de mora, foi finalmente exarada Nota Técnica COSIT nº 8/2014, que claramente conclui que o lançamento de ofício deve conter multa punitiva e juros de mora, pois nunca teria havido a autorização para a dedução de despesas com a *fase desenvolvimento*, mas apenas para as de *exploração e produção*, independentemente da alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 9/95 ou pela Lei nº 9.478/95 (*vide* fls. 1163/1164).

Porém, verificando o lançamento efetivamente empreendido pelo Fisco, temos que o art. 416 do RIR/99 foi expressamente rejeitado como a norma aplicável aos fatos colhidos pela Fiscalização, como evidenciam as Autuações, ao passo que na fundamentação legal dos lançamentos constam outras normas do Regulamento de Imposto de Renda, demonstrando não se tratar simplesmente da interpretação do alcance da autorização de dedução de despesas daquele dispositivo, como alega a Fazenda Nacional.

Claramente, observa-se do TVF que foi adotada posição na qual expressamente se entende pela inconstitucionalidade do art. 416 do RIR/99:

*1) O supracitado dispositivo - art. 12 do Decreto-Lei nº 62/66 - deve ser analisado e ter seu alcance balizado de acordo com o novo contexto jurídico constitucional existente após a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil, ocorrida em 1988.*

(...)

*4) Subentende-se da análise dos dispositivos mencionados que a União continuou a deter o monopólio das atividades relativas à pesquisa e à lavra de jazidas de petróleo e gás natural e outros*

hidrocarbonetos. **O que foi alterada foi a vedação que anteriormente constava no Parágrafo 1º do art. 177 da CF para ceder ou conceder qualquer tipo de participação, em espécie ou em valor, na exploração de jazidas de petróleo e gás natural. A nova redação permite a contratação da União com empresas privadas para exercer as atividades antes vedadas. Assim, a PETROBRAS passou a operar em livre concorrência com as empresas do setor privado.**

(...)

6) **Nas circunstâncias apontadas, o benefício fiscal obtido pela PETROBRAS, baseado no art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, não pode representar distinção na concorrência com empresas privadas que atuam na mesma atividade econômica, considerando a impossibilidade de se configurar ofensa ao Parágrafo 2º do art. 173 da Constituição Federal.**

(...)

11) **Dessa forma, estaremos caminhando em terreno sólido ao afirmar que após a promulgação da CF88 e de seu art. 173, também à lume do princípio constitucional tributário insculpido no art 150, inciso II, da Carta Magna, e especialmente após a edição da EC nº 09/95, a tributação das atividades de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos deve se dar à luz dos mesmos critérios relativos aos ativos, receitas, custos e despesas utilizados para a tributação das demais pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, isso independentemente de serem empresas privadas que atuem no setor de minério, petróleo, gás natural ou outros hidrocarbonetos fluidos.**

12) **Nesse sentido, pode-se dizer que após o advento dos diplomas legais referidos no item anterior, a tributação das atividades de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos é forçosamente informada dos critérios gerais e específicos insertos no CTN, na Carta Magna e no RIR/99. Isto é, não há espaço no Estado democrático de direito vivenciado em nosso País para que a tributação destas atividades hodiernamente se dê ao arrepio da legislação, regulamentos, limites e condições impostos às demais empresas privadas que atuem em atividades similares ou correlatas. Demais, é de precípua importância que não seja turbado o ambiente de livre concorrência entre estas mesmas empresas.**

(...)

**O dispositivo legal supracitado deve ter sua interpretação inserida no novo contexto jurídico/constitucional vigente no País. (destacamos)**

(tais trechos do TVF repetem *ipsis litteris* partes das Notas COSIT).

Não restam dúvida que o que ocorreu de fato foi o afastamento de um dispositivo de Decreto-Lei (veiculado novamente em Decreto de 1999), por meio de controle de constitucionalidade *transversalmente* exercido pela Administração Tributária federal, tendo como único resultado prático o lançamento contra o Contribuinte, agora sob exame.

Tanto assim é que, o entendimento da Fiscalização é de que, nesse caso, ao invés do art. 416 do RIR/99, deveria, então, ter a PETROBRAS observado as normas dos arts. 349 e 325 do mesmo Decreto, fazendo *letra morta* deste primeiro, ainda que especialmente dirigido às suas atividades petrolíferas.

É certo que a observância e a aplicação dos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) é obrigatória aos Auditores Fiscais e demais agentes da Administração Tributária federal, não cabendo seu afastamento ou *mutilação* de sua aplicabilidade e vigência por servidor de órgão do Poder Executivo federal, sob a justificativa de inconstitucionalidade.

A atividade de fiscalização e lançamento deve se balizar pelo Princípio da Legalidade, insculpido no art. 37<sup>3</sup> da Constituição Federal de 1988, bem como na presunção de constitucionalidade das leis e atos normativos do Poder Público, extraído do comando inserido no art. 97<sup>4</sup> da mesma Carta *Magna*.

Inclusive, o Decreto nº 3.000 foi promulgado em 1999, muito após a aprovação da Emenda Constitucional nº 9/95 e da Lei nº 9.478/97 (que nem natureza tributária possui, sendo marco regulatório técnico e mercadológico do setor petrolífero).

Tal inclusão do art. 12 do Decreto-Lei nº 62/66 no Regulamento de Imposto de Renda de 1999, que nada mais é do que uma *Consolidação* de matéria federal do Imposto de Renda, à luz das previsões e efeitos do *caput* e §1º do art. 13 da Lei Complementar 95/98<sup>5</sup>, atestam sua força de Lei, vigência, aplicabilidade e eficácia.

---

<sup>3</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

<sup>4</sup> Art. 97. Somente pelo voto da maioria absoluta de seus membros ou dos membros do respectivo órgão especial poderão os tribunais declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo do Poder Público.

<sup>5</sup> Art. 13. As leis federais serão reunidas em codificações e consolidações, integradas por volumes contendo matérias conexas ou afins, constituindo em seu todo a Consolidação da Legislação Federal.

§ 1º A consolidação consistirá na integração de todas as leis pertinentes a determinada matéria num único diploma legal, revogando-se formalmente as leis incorporadas à consolidação, sem modificação do alcance nem interrupção da força normativa dos dispositivos consolidados.

Assim, ao art. 416 do RIR/99 é devida toda a presunção de constitucionalidade, legalidade e dever de observância.

Cabe somente ao Poder Judiciário o controle de constitucionalidade das leis, normativos e atos do Poder Público<sup>6</sup>, havendo, inclusive, específica regulamentação, à qual o próprio Judiciário se submete para tanto.

O ato de lançamento, como o parágrafo único do art. 142 do CTN prevê, é atividade *vinculada*, não podendo um normativo ter sua aplicação simplesmente afastada ou *neutralizada*, sem que isso implique em nulidade. Miguel Seabra Fagundes<sup>7</sup> objetivamente leciona que *administrar é aplicar a lei de ofício*.

O controle de constitucionalidade exercido por órgão do Poder Executivo (diga-se, em face de norma veiculada por Decreto-Lei, posteriormente repetida e consolidada em normativo expedido pelo próprio Chefe desse mesmo Poder Executivo) atenta contra o Princípio Republicano e a hierarquia da Administração Pública, não podendo um ato, fruto de tal desvio, prevalecer ou ser convalidado.

A proibição de controle de constitucionalidade pela Administração Tributária se estampa de forma claríssima pelo art. 26-A do Decreto nº 70.235/77, que regula o presente Processo Administrativo, vetando os julgadores de tribunais administrativos de *afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto*. O mesmo comando pode ser extraído da Súmula CARF nº 2.

---

<sup>6</sup> No icônico precedente norte-americano *Marbury vs. Madison*, de 1803, que reconhecidamente influenciou os mecanismos de controle de constitucionalidade de diversas ordens jurídicas, inclusive a brasileira, decidiu-se que, no eventual conflito entre a Constituição e a Lei, "é enfaticamente a província e o dever do Poder Judiciário dizer o que é o Direito".

"So, if a law be in opposition to the Constitution, if both the law and the Constitution apply to a particular case, so that the Court must either decide that case conformably to the law, disregarding the Constitution, or conformably to the Constitution, disregarding the law, the Court must determine which of these conflicting rules governs the case. This is of the very essence of judicial duty.

It is emphatically the province and duty of the Judicial Department to say what the law is. Those who apply the rule to particular cases must, of necessity, expound and interpret that rule. If two laws conflict with each other, the Courts must decide on the operation of each."

<https://supreme.justia.com/cases/federal/us/5/137/case.html>

<sup>7</sup> O Controle dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 3)

Se este próprio E. CARF - que verifica a procedência do lançamento em segunda instância - está proibido de afastar ou deixar de aplicar normativo veiculado em Lei ou Decreto em razão de inconstitucionalidade, como, então, poderia fazê-lo a Autoridade Tributária que procedeu inicialmente ao lançamento? Diga-se mais: convalidar lançamento que dependeu do afastamento de um normativo, por justificativa de inconstitucionalidade, para apurar o crédito tributário, é o mesmo do que declarar a sua inconstitucionalidade.

Ainda que existam Notas da COSIT embasando tal postura, tais posicionamentos internos não possuem força normativa hierárquica para afetar a vigência ou a aplicabilidade de uma norma veiculada por Decreto-Lei, posteriormente inserida em *Consolidação*.

Se de fato o art. 416 do RIR/99 viola o atual texto da Constituição Federal de 1988, deveriam, então, as Autoridades Fazendárias propor internamente a sua revogação, por veículo normativo hábil, ou mesmo buscar, pelas vias judiciais, através dos membros legitimados do Poder Executivo para tanto, a declaração de inconstitucionalidade deste dispositivo.

Como se observa das Notas da COSIT, por trás de toda a sustentação de inconstitucionalidade dessa norma estaria a violação do direito das empresas privadas do mesmo setor petrolífero, vez que esta violaria a livre concorrência, representando um benefício para apenas uma empresa do seguimento.

Posto isso, é certo que também poderiam tais empresas buscar os órgãos de representação, legitimados no art. 103 da Constituição Federal, para se ajuizar Ação Direita de Inconstitucionalidade, desde 1995, quando da Emenda Constitucional nº 9, demonstrando a violação supostamente ocorrida.

Lembre-se que, dentro da própria hermenêutica adotada pelo Fisco, a inconstitucionalidade da norma se opera por beneficiar a PETROBRAS, em detrimento das concorrentes.

Desse modo, temos que o suposto vício de constitucionalidade não estaria no seu conteúdo normativo tributário material (*poderá deduzir, para efeito de determinação do lucro líquido, as importâncias aplicadas, em cada período de apuração, na prospecção e extração de petróleo cru*), mas, sim, no seu teor subjetivo (*A Petróleo Brasileiro S.A. - PETROBRÁS*).

E quando a norma foi editada, em 1966, a PETROBRAS representava todo o setor de extração de petróleo cru (monopólio este que só veio a se extinguir juridicamente em 1995), não se tratando de um benefício, mas, muito claramente, de uma regra fiscal, de apuração do resultado tributável. A natureza de uma norma e a chamada *vontade do legislador* não sofrem alterações retroativas, em face de mudanças posteriores do sistema jurídico em que estão inseridas.

Assim, mesmo dentro de um contexto de interpretação interna do Poder Público dessa norma, a solução mais lógica e adequada seria a Administração Tributária veicular interpretação na qual, depois da alteração promovida pela Emenda Constitucional nº 9/95, tal disposição sobre apuração fiscal revestiu-se de *abrangência subjetiva geral*, sendo dirigida e aplicável a todas as empresas que se dediquem à prospecção e extração de petróleo cru.

Adotando uma necessária e correta análise histórica dessa norma, é nesse sentido a posição do Professor Humberto Ávila, contida em Parecer juntado aos autos. Confira-se:

2.2.2.19 Para o caso em pauta, isso significa que o intérprete deve atribuir ao artigo 416 do RIR/99 o significado que o legislador teria pretendido promover se ele tivesse produzido o dispositivo no momento em que, além da Consulente, há outras empresas que também exercem as atividades de exploração, desenvolvimento de produção e produção de petróleo e, conseqüentemente, aplicam importâncias nestas atividades em cada período de apuração.

2.2.2.20 A esse respeito, convém recordar que o dispositivo objeto de interpretação não estabelece um benefício fiscal facultativo, mas um *mecanismo obrigatório* de apuração da base de cálculo dos tributos sobre a renda e a receita para a atividade de exploração, desenvolvimento de produção e produção de petróleo. Sendo assim, não se lhe é aplicável a regra prevista no artigo 111 do Código Tributário Nacional, de acordo com a qual os dispositivos que estabelecem benefícios fiscais devem ser interpretados de maneira literal.

2.2.2.21 Todas as considerações anteriores demonstram que o artigo 416 do RIR/99 deve ser interpretado conforme o princípio da igualdade e de maneira evolutiva, no sentido de que *toda e qualquer* pessoa jurídica que exercer as atividades de prospecção e extração de petróleo cru poderá deduzir as importâncias aplicadas. Dessa forma, não se estaria estendendo indevidamente um regramento a destinatários não previstos, mas apenas reconhecendo-se que a igualdade demanda tratamento semelhante a todos os agentes que realizam a mesma atividade.<sup>24</sup>

2.2.2.22 A decretação de inóvalidade total do artigo 416 do RIR/99, que estabeleceu uma regra especial para o caso de prospecção de petróleo, em vez de sua aplicação a toda e qualquer empresa que exerce essa atividade, levaria à necessidade de aplicação do artigo 349 do RIR/99. Este dispositivo, no entanto, em vez de estabelecer uma regra de dedução de despesa com prospecção e extração de petróleo, prevê a dedução da despesa apenas com a depreciação ou pela consideração do valor residual dos equipamentos. Tal regra, sobre ser mais restritiva do que a prevista no artigo 416 do RIR/99, é uma regra geral, inaplicável ao caso especial de exploração, desenvolvimento de produção e produção de petróleo. Além disso, ela não satisfaz a exigência constitucional de permitir a dedução, no próprio exercício, de toda despesa necessária à manutenção da fonte produtora da renda e da receita. Também por essas razões deve ser preservada a validade do disposto no artigo 416 do RIR/99, interpretado de modo a permitir que toda e qualquer pessoa jurídica possa efetuar as mencionadas deduções.

Interessante também notar que não foi trazida qualquer demonstração de efetivo prejuízo concorrencial às demais empresas extratoras de petróleo cru.

Cogitar essa demonstração não parte deste Conselheiro, mas sim do próprio Parecer PGFN/CAT nº 2576/2006, como se depreende da seguinte afirmação lá contida: *se o benefício fiscal obtido pela Petrobrás, baseado no art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, não representar diferença na concorrência com empresas privadas que atuam na mesma atividade econômica, pois estas podem abater as mesmas despesas ainda que sob diferente fundamentação legal, então sob esta interpretação, não há ofensa ao §2º do art. 173 da Constituição Federal* (fls. 1148 - destacamos).

Observe que, em tal Parecer PGFN/CAT, atesta-se que a inconstitucionalidade da norma não é objetiva e estaria, assim, adstrita e condicionada a uma eventual comprovação da efetiva violação da livre concorrência, constitucionalmente prestigiada.

Deve-se esclarecer aqui que, não está sendo feito o juízo de que o art. 416 do RIR/99 está de acordo ou não com a Constituição Federal, ou mesmo se este representa um potencial e abstrato desequilíbrio na livre concorrência do setor de hidrocarbonetos. O que se analisa e se julga é a validade do lançamento de ofício, da forma como procedido, e da legitimidade de seus fundamentos, à luz das normas que regem o Direito Tributário, o Direito Processual Administrativo e o próprio Direito Administrativo.

Certamente, para todo operador do Direito Tributário salta aos olhos disposição dirigida expressamente a um singular contribuinte, claramente não devendo ser tal fato enfrentado com naturalidade. Contudo, a verificação de constitucionalidade e - principalmente - as medidas efetivas a serem tomadas diante de tal ocorrência não cabem à Fiscalização tributária, muito menos através de um ato com exclusivo resultado arrecadatário imediato.

Lembre-se, mais uma vez, que o único resultado prático das interpretações jurídicas, abstratas e hipotéticas, estampadas no Parecer da PGFN e nas Notas da COSIT, foi o presente lançamento, que cobra débito do ano-calendário de 2009, exigindo do Contribuinte autuado a adoção, no passado, da mesma interpretação lá alcançada, exarada de forma definitiva apenas em 2014, após o início da fiscalização (março de 2012), sobre um dispositivo há 50 anos inserido no Sistema Jurídico Tributário nacional.

Nessa esteira, alega a Contribuinte ter ocorrido a mudança do critério jurídico no lançamento efetuado, como previsto no art. 146 do CTN<sup>8</sup>.

Ainda que tal modificação não seja fruto de decisão administrativa, claramente o lançamento de ofício, que colheu fato ocorrido em 2009, mas, para tanto, valeu-se, como fundamento, de atos administrativos exarados pela Administração Pública após esse fato gerador e o próprio início da fiscalização, colide com o conteúdo da garantia dos contribuintes lá prevista.

Não obstante ser o Parecer PGFN/CAT nº 2576/2006 anterior ao *fato gerador* apurado, os autos comprovam que o lançamento de ofício deu-se com fundamento e nos exatos moldes da posição defendida na Nota Técnica COSIT nº 8, de 9 de abril de 2014, inclusive tendo o TVF relatado tal evolução de entendimento jurídico (de 2006 a 2014), trazendo passagens de idênticas de todas as Notas COSIT juntadas aos autos, exaradas após o início da fiscalização.

Outra prova que o lançamento necessitou de fundamento nas Notas da COSIT é que, como já mencionado, o Parecer da PGFN objetivamente concluiu pela constitucionalidade objetiva do art. 416 do RIR/99, apenas mencionando que, se houvesse alguma demonstração efetiva de prejuízo concorrencial, deveria a Administração Tributária *especificá-la e submeter o tema a novo pronunciamento desta PGFN*.

---

<sup>8</sup> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Não houve (ou pelo menos não consta dos autos) qualquer submissão de situação concreta, concorrencial, empresarial, à PGFN e muito menos a emissão de novo parecer; procedeu-se unicamente ao lançamento de ofício, na forma como prevista na Nota Técnica COIST nº 8/2014 posteriormente formulada, incluindo multa de ofício e juros da mora, somente lá especificados como devidos.

Em acréscimo, tal postura em relação ao Contribuinte não guarda qualquer previsibilidade ou lealdade, o que claramente furta a *certeza do direito*, o que, como leciona Geraldo Ataliba<sup>9</sup>, deve ser a diretriz da interpretação das normas de Direito Público:

*Assim se vê que certeza, confiança, lealdade, autorização, consentimento, segurança, previsibilidade, representatividade – república, enfim –, dão consistência e dimensão densas ao chamado princípio da certeza do direito. De fato, lei prévia é a conhecida pelo cidadão antes que tome suas decisões, antes que determine seu comportamento em assuntos que possam sofrer direta ou indireta influência da ação dos poderes públicos.*

**É na linha destas diretrizes, respeitando esta tônica, caminhando no rumo assim estabelecido, que se dará a interpretação às normas de direito público, acomodando a ação do Estado às exigências capitulares do princípio republicano.**  
(destacamos)

Por outro prisma, pergunta-se, que comportamento poder-se-ia esperar da Contribuinte?

Não cabe, também, aos contribuintes interpretar a constitucionalidade das leis que lhes são aplicáveis e nem adaptar-se, retroativamente, aos pronunciamentos internos da Administração Tributária, mesmo os *interpretativos*, pois não possuem força normativa bastante, principalmente quando surgem após fiscalização sobre a matéria que versam, vez que só são obrigados a fazer aquilo previsto em Lei. E, nesse caso específico, não poderia ser exigida postura fiscal diferente em relação àquela norma específica e especial (art. 416 do RIR/99), que vigorava, há meio século, sem qualquer questionamento prévio, até então.

Destarte, desde já, pode-se concluir pela improcedência do lançamento, seja por se valer indevidamente de fundamentos de inconstitucionalidade, seja também por ser fruto de mudança no critério jurídico do lançamento, procedido após o *fato gerador* e a própria ação de fiscalização.

<sup>9</sup> República e Constituição. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 182, 183.

Mister ainda verificar o alcance da previsão contida no art. 416 do RIR/99, no sentido dessa abranger a autorização de dedução das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL dos gastos percebidos com a fase de desenvolvimento das jazidas de petróleo, como então vinha procedendo a PETROBRAS desde 1966.

A primeira ponderação jurídica do TVF quando ao art. 416 do RIR/99, à imagem de entendimento veiculado na Nota Técnica COSIT nº 8/2014, é de que:

Registre-se, inicialmente, que no texto normativo são citadas as importâncias aplicadas nas atividades de prospecção e de extração, enquanto que na atual subdivisão existem as atividades de exploração (prospecção), desenvolvimento e produção (extração), ou seja, no dispositivo legal em análise não foi contemplada a atividade de desenvolvimento da produção.

Diante dessa acusação, cabe apurar se realmente houve a inclusão da dedução de despesas com *desenvolvimento da produção* nessa permissão fiscal. De fato, o texto do dispositivo reza que poderão ser deduzidas *as importâncias aplicadas, em cada período de apuração, na prospecção e extração de petróleo cru*.

Resumidamente, alega-se que, após a edição da Lei nº 9.478/97, marco regulatório do setor após a aprovação da Emenda Constitucional nº 9/95, a atividade petrolífera teria sido dividida em 3( três) "novas" fases distintas: *exploração, desenvolvimento e produção*.

A primeira consiste na procura por jazidas e, quando encontradas, a verificação de sua viabilidade econômica. A segunda, que se daria após a constatação oficial e formal da sua viabilidade econômica, abarca todos os procedimentos necessários à viabilização da extração do hidrocarboneto do solo. E a terceira é a atividade de extração, propriamente considerada. Confira-se as disposições legais da Lei nº 9.478/97:

*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;*

É incontroverso nos autos que, por definição, *prospecção e extração* previstas no Decreto-Lei nº 62/66, corresponderiam aos termos *pesquisa/exploração* e *lavra/produção*, restando, *a priori*, fora de seu texto qualquer menção à fase de *desenvolvimento*.

E frise-se que, no entendimento da Nota Técnica COSIT nº 8/2014, nunca teria podido a PETROBRAS ter se valido dessa dedução com base naquele dispositivo, em face de sua literalidade, mesmo antes da Emenda Constitucional nº 9/95 e da Lei nº 9.478/97.

Ocorre que, se verificada a legislação nacional e federal de regulamentação do setor antes da edição da Lei nº 9.478/95, o termo *desenvolvimento*, considerado como *fase* autônoma e distinta da atividade petrolífera, nunca havia sido mencionado em qualquer diploma regulador do setor.

Fazendo breve e necessária digressão legislativa, o Decreto-Lei nº 395/38, que criou o Conselho Nacional do Petróleo e deu ao Governo Federal a competência para regular o setor de petróleo, refere-se apenas a *produção*, não procedendo à segregação por fases dessa atividade:

*Art. 1º Fica declarado de utilidade pública o abastecimento nacional de petróleo.*

*Parágrafo único. Entende-se por abastecimento nacional de petróleo a produção, a importação, o transporte, a distribuição e o comércio de petróleo bruto e seus derivados, e bem assim a refinação de petróleo importado ou de produção nacional, qualquer que seja neste caso a sua fonte de extração.*  
(destacamos)

Em seguida, o Decreto-Lei nº 3.236/41, que instituiu *o regime legal das jazidas de petróleo e gases naturais* e deu à União o *título de domínio privado imprescritível* do petróleo, menciona em todo seu texto apenas os termos *pesquisa* e *lavra*, em diversos trechos, de forma que se conclui que essas duas *fases* abrangeriam toda a atividade produtiva (caso contrário, outras *fases*, não estariam abrangidas pela regulamentação).

Exemplificativamente, confira-se seu art. 5º:

*Art. 5 A pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gases naturais são reguladas pelas disposições gerais do Código de Minas - decreto-lei nº 1.985, de 29 de janeiro de 1940 - em tudo quanto não esteja expressamente modificado neste decreto-lei.*  
(destacamos)

Mais uma vez, na Lei nº 2.004/53, que instituiu a *Política Nacional do Petróleo* e criou a PETROBRAS, só menciona-se *pesquisa e lavra*, em claro sentido exaustivo dos termos em relação à essa atividade econômica:

*Art. 1º Constituem monopólio da União:*

*I – a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e outros hidrocarbonetos fluidos e gases raros, existentes no território nacional;*

*II – a refinação do petróleo nacional ou estrangeiro;*

*III – o transporte marítimo do petróleo bruto de origem nacional ou de derivados de petróleo produzidos no País, e bem assim o transporte, por meio de condutos, de petróleo bruto e seus derivados, assim como de gases raros de qualquer origem.*  
(destacamos)

E foi nesse contexto normativo da Lei nº 2.004/53 (norma de regulamentação do setor) que foi editado o Decreto-Lei nº 62/66 (norma específica destinada à tributação da renda), contemplando em seu artigo 12 a autorização de *deduzir, para efeito de determinação do lucro líquido, as importâncias aplicadas, em cada período de apuração, na prospecção e extração de petróleo cru* (destacamos). E frise-se que a Lei nº 2.004/53 somente foi revogada pela Lei nº 9.478/97.

Se todo o sistema jurídico que regulamentava o setor de petróleo até 1997 contemplava apenas 2 (duas) fases quando se referia a toda atividade industrial petrolífera, não restam dúvidas que a autorização de dedução de despesas prevista no atual art. 12 do Decreto-Lei nº 62/66 (veiculada novamente no art. 416 do RIR em 1999) abrange também todas as fases da atividade de extração de petróleo cru.

Reforçando essa conclusão, a própria Constituição Federal de 1988 utiliza os termos *pesquisa e lavra* para abranger o monopólio da União:

*Art. 177. Constituem monopólio da União:*

*I - a pesquisa e a lavra das jazidas de petróleo e gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos;* (destacamos)

Se desenvolvimento fosse *fase* juridicamente autônoma e independente para todos os fins, estaria, então, o *desenvolvimento* fora do monopólio da União, livre das consequências administrativas e regulatórias de tal instituto? Certamente, não.

Desse modo, não pode subsistir o entendimento de que *nunca* teria havido a autorização legislativa para a dedução de despesas com *desenvolvimento*, como estampado na Nota Técnica COSIT nº 8/2014, pois tal classificação técnica só ganhou relevância jurídica em 1997.

E, quanto ao advento da Lei nº 9.478/97, é claro que, como marco regulatório mais moderno, dentro de um contexto tecnológico, econômico e - diga-se até, jurídico, - mais avançado, houve uma preocupação de haver mais precisão técnica, como em qualquer norma mais nova, se comparada com norma mais antiga. E, por isso, houve uma descrição específica ao *desenvolvimento* da produção, como *etapa*, em separado das *fases* de *pesquisa/exploração* e da *lavra/produção*.

Contudo, uma alteração legislativa posterior, que não trata de matéria tributária, não tem o condão revogar, ainda que parcialmente, regra de apuração fiscal. E (repita-se, mais uma vez) não só era plenamente vigente tal disposição tributária quando da alteração do marco regulatório técnico, como foi veiculada, novamente, no Regulamento de Imposto de Renda de 1999, sem qualquer adaptação ou ressalva (o que poderia ter ocorrido, nos termos dos incisos V, VIII, X e XI do §2º do art. 13, da Lei Complementar nº 95/98).

Em fundamental acréscimo a essa análise contextual normativa, resta evidente a abrangência da etapa de *desenvolvimento* na autorização contida no art. 416 do RIR/99, quando se verifica o teor do art. 24, § 2º da própria Lei nº 9.478/97:

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

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

*§ 2º A fase de produção incluirá também as atividades de desenvolvimento. (destacamos)*

Posto isso, toda a atividade de exploração de campos de petróleo está sujeita a contratos de concessão. Nenhuma extração de petróleo da PETROBRAS é conduzida sem essa regulamentação contratual pública, firmada com a ANP, inclusive por força constitucional já mencionada (monopólio da União).

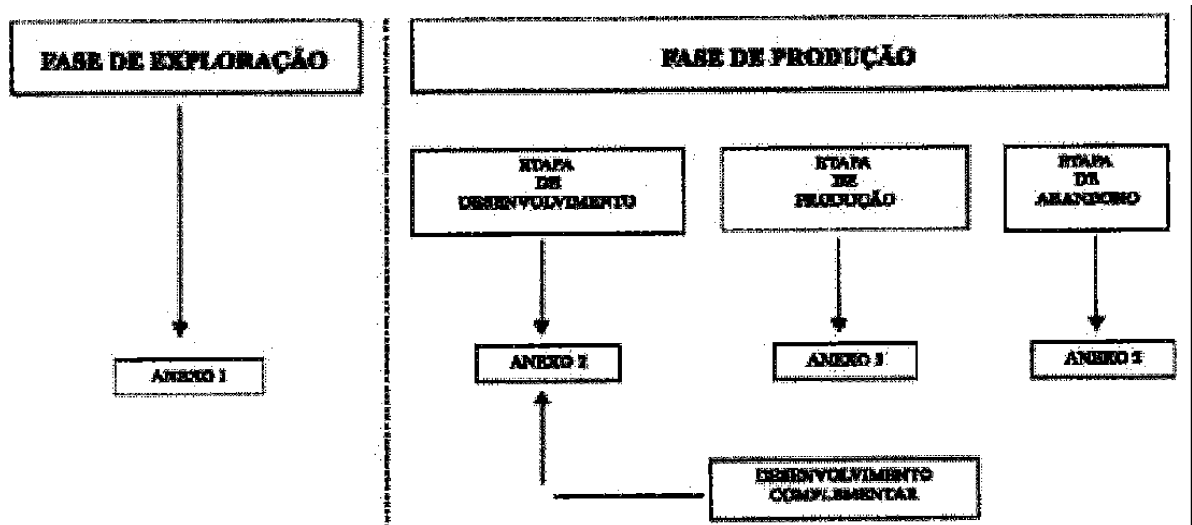
Nessa toada, se, para fins contratuais, *as atividades de desenvolvimento* estão inseridas na *fase de produção* e, por sua vez, todos os gastos e receitas percebidos estão diretamente atrelados a esses contratos, essa inclusão, legalmente determinada, reafirma a abrangência total da autorização contida no art. 416 do RIR/99, vez que incontestemente a possibilidade de dedução dos gastos na *fase de produção*.

A minuta do Contrato de Concessão juntado nos autos também é objetiva e clara ao contemplar *desenvolvimento* (etapa) na fase de produção (fls. 2762):

**1.3.24 Fase de Produção:** período contratual em que deve ocorrer o Desenvolvimento e a Produção.

Frise-se que o contrato, por regular e constituir obrigações, dentro da ótica contábil das normas do regime de competência, é instrumento hábil e prova largamente aceita, inclusive na jurisprudência desse E. CARF, para a determinação da natureza dos dispêndios empresariais como despesa dedutível ou não. E quando a própria lei determina a classificação contratual de determinada atividade, a relevância contábil e tributária de tal fato não pode ser ignorada.

Mas, independente disso, a própria Portaria ANP nº 180/2003, juntada aos autos (fls. 2844 a 2857), em seu Item 1.3, afirma que sua regulamentação será aplicável às *Fases de Exploração e Produção e compreende todos os gastos incorridos nas atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás natural*. E, mais a frente, traz quadro que expressamente insere o desenvolvimento na *Fase de Produção*:



Ora, se a norma declara que regula a *exploração* e a *produção*, mas expressamente afirma abranger também *todos os gastos incorridos com desenvolvimento*, classificando o *desenvolvimento* como *etapa da produção*, incontestável que, também para fins regulatórios, os gastos com *desenvolvimento* estão abrangidos pela *fase de produção*, deixando claro ser improcedente a postura da Fiscalização ao segregar tais gastos, dando-lhe tratamento fiscal diverso de outras despesas da fase produtiva, quando procedeu ao lançamento de ofício.

E, a título de mera fundamentação adicional, em primeiro lugar, nenhuma jazida poderá, por limitações óbvias, lógicas e físicas, ser explorada sem a criação e manutenção das estruturas técnicas necessárias. Tanto assim é que a lei e todos os contratos contemplam essa *etapa* como necessária à atividade petrolífera. Nem poderia, legalmente, a empresa deixar executá-los, por obrigação regulatória.

Assim, os dispêndios com *desenvolvimento* não só são usuais e normais, como também *onipresentes* em toda atividade de exploração de petróleo cru da PETROBRAS.

E só iniciam-se tais gastos quando há a confirmação da viabilidade econômica daquela jazida (podendo pressupor *operacionalidade*, a partir de então) não podendo se classificar esse investimento como desnecessário, alheio ou mesmo anterior à operação de exploração, sendo inerente à fase produtiva e necessário para a manutenção da atividade comercial da empresa, o que basta para seu enquadramento na regra do art. 299 do RIR/99<sup>10</sup>, classificando-se como despesa dedutível - independentemente da inteligência do art. 416 do RIR/99.

<sup>10</sup> Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora.

Por fim, para evitar omissões, analisando os demais argumentos da Fazenda Nacional, inclusive trazidos em Contrarrazões, no sentido de que deveriam ter sido observados os artigos 349 e 325 do RIR/99 para a classificação dos gastos com a fase de *desenvolvimento* dos campos de petróleo, temos que o primeiro dispositivo (art. 349) é aplicável a *Despesas com Pesquisas Científicas ou Tecnológicas* e o segundo (contido no art. 325) é dirigido expressamente a *concessionárias de pesquisa ou lavra de minérios*.

E, dentro do exercício hermenêutico perpetrado pelo Fisco, tal medida de aplicação extensiva, diga-se até analógica, seria a mais *adequada* juridicamente, mesmo reconhecendo no TVF que as atividades de extração de petróleo e mineração tem regramento jurídico distinto:

*9) Já no que tange aos gastos incidentes na fase de desenvolvimento de jazidas minerais e, por extensão de petróleo e gás, não se observa, conforme consta disposto na alínea “d” do inciso II do art. 325 do RIR/99, a opção de deduzi-los integralmente no período em que foram incorridos, devendo necessariamente serem ativados no diferido para posterior amortização nos períodos subseqüentes em que forem geradas as receitas decorrentes da extração e comercialização dos produtos.*

*10) Devemos ponderar que não obstante as distinções existentes entre as atividades de mineração e de óleo e gás, a tributação em geral, e das pessoas jurídicas em particular, deve, em razão dos princípios que a informam (generalidade, universalidade e progressividade), tratar da forma mais isonômica possível todas as atividades econômicas. Isso é confirmado pelo fato de que a legislação tributária brasileira, salvo raras exceções, forma um arcabouço único aplicável a todas as atividades de exploração econômica em nosso País; claro que este arcabouço por vezes assume especificidades que assomam devido a particularidades presentes em cada tipo de atividade, mas sem a perda de generalidade de critérios e informação. O fato das atividades de exploração de minérios e de óleo e gás apresentarem algumas diferenças e vicissitudes próprias não é um indicativo que sustente de forma sólida que suas formas de tributação eventualmente sejam distintas.*

---

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa.

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se também às gratificações pagas aos empregados, seja qual for a designação que tiverem.

*11) Dessa forma, estaremos caminhando em terreno sólido ao afirmar que após a promulgação da CF88 e de seu art. 173, também à lume do princípio constitucional tributário insculpido no art 150, inciso II, da Carta Magna, e especialmente após a edição da EC nº 09/95, a tributação das atividades de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos deve se dar à luz dos mesmos critérios relativos aos ativos, receitas, custos e despesas utilizados para a tributação das demais pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no País, isso independentemente de serem empresas privadas que atuem no setor de minério, petróleo, gás natural ou outros hidrocarbonetos fluidos.*

Em primeiro lugar, a justificativa de se aplicar regras de tributação de mineração às empresas petrolíferas, por, supostamente, haver um dever da Administração Tributária promover a tributação *da forma mais isonômica possível todas as atividades econômicas*, simplesmente não procede.

Um Sistema Tributário complexo, repleto de norma extrafiscais, indutoras de comportamentos, não pode conceber corolário de *apluramento* da tributação de todos os setores da economia. Pelo contrário. A carga tributária e a dinâmica das obrigações fiscais dos diversos setores do mercado *devem* ser distintas, seguindo políticas públicas de desenvolvimento, fomento e - principalmente - adequação às suas peculiaridades, garantindo também o equilíbrio entre a prosperidade econômica (iniciativa privada) e a arrecadação (Estado).

O tratamento jurídico distinto entre mineração e exploração de petróleo, desde seu regramento em esfera constitucional, é fato também reconhecido pela própria DEMAC/RJ quando da consulta que culminou na Nota COSIT nº 124/2012 (fl. 1155):

*Nesse momento, nos pareceu por força de argumentos constitucionais e infralegais a severa distinção entre as atividades de mineração e prospecção e extração de óleo e gás. Na mineração há o regime de autorização para a pesquisa e a lavra, com caráter discricionário da autoridade competente, já com relação ao óleo e gás, a Lei 9.478/97 o regime é de concessão mediante licitação. Além disso, a atividade de minério requer a orientação técnica de engenheiro de minas (exigência também na norma tributária ex vi do art. 349 do RIR/99) enquanto que para a atividade de exploração e produção de óleo e gás se requer a supervisão e a orientação do engenheiro de petróleo.*

*Entretanto, com a leitura do inteiro teor do Parecer PGFN/CAT nº 2.576/2006, deixamos suspensa a discussão acerca da*

---

*incompatibilidade das atividades mineração e óleo&gás e passamos a debater a aplicação da conclusão da Nota Cosit nº 100/2012.*

Nesse sentido, aprofundando o apontamento Fiscal acima colacionado, a distinção de tratamento jurídico inicia-se na própria Constituição Federal vigente.

Por exemplo, o art. 176 da Carta da República atribui a competência de fiscalização de lavra de minério aos Municípios, aos Estados e à União e, por sua vez, no art. 177 desse mesmo Texto *Magno*, a extração de petróleo e gás natural fica a cargo somente da União, dentro de seu monopólio.

Essas diferenciações, refletiram um regulamento jurídico infraconstitucional distinto entre os dois setores, possuindo regras de exploração comercial e contratação com o Poder Público muito diferentes.

Ora, a atividade de extração de petróleo e gás possui inclusive Agência Reguladora própria, a ANP, e o setor de mineração o Departamento Nacional de Produção Mineral - DNPM (Autarquia Federal).

Igualmente, os trabalhos e as técnicas de pesquisa e lavra dessas atividades são distintos, até pelas peculiaridades físicas de seus produtos naturais, o que também contribuiu para o tratamento jurídico distinto. Não poderia, apenas na esfera tributária, em confronto com tudo aquilo empreendido nas outras searas do Direito, mostrar-se *a solução adequada* uma equiparação total do tratamento desses dois setores.

Até porque, diga-se mais uma vez, havendo a regra geral do art. 299 do RIR/99 para classificação de despesas como dedutíveis, não se justificava a aplicação de normas especiais expressamente dirigidas a outras atividades, de outros setores tecnológicos e produtivos.

Na ausência de norma especial (supostamente aqui considerada, dentro da tese fazendária) que regulamente a autorização de dedução de despesas com *desenvolvimento*, aplica-se a geral. Assim, a *interpretação extensiva* e a analogia somente têm espaço quando a Lei for omissa e, em esfera tributária, não pode representar incremento da tributação sofrida pelo contribuinte ou outros ônus fiscais.

Processo nº 16539.720015/2014-63  
Acórdão n.º **1402-002.419**

**S1-C4T2**  
Fl. 3.099

---

Diante de todo o exposto, voto no sentido de dar provimento integral ao Recurso Voluntário, para cancelar as exigências tributárias de IRPJ e CSLL em tela, sendo plenamente lícita e correta a dedução das despesas com a etapa de desenvolvimento das jazidas petrolíferas, na forma como efetuada pela Contribuinte.

*(assinado digitalmente)*

Caio Cesar Nader Quintella - Relator.