



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

Processo n° 16682.722542/2016-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-003.360 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2018
Matéria INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE COMPETÊNCIA
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

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: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2011

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: 2011

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: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

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, cancelando os lançamentos.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Ailton Neves da Silva (Suplente Convocado), Leonardo

Processo nº 16682.722542/2016-11
Acórdão n.º **1402-003.360**

S1-C4T2
Fl. 1.888

Luis Pagano Goncalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Barbara Santos Guedes (Suplente Convocado) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ), que manteve o lançamento de IRPJ e CSLL decorrentes de glosa de despesas incorridas pela Recorrente com a atividade de desenvolvimento de reservas petrolíferas.

Adoto, em sua integralidade, o relatório do Acórdão de Impugnação nº 12-087.799 - 15ª Turma da DRJ/RJO (fls. 1642 a 1693), complementando-o, ao final, com as pertinentes atualizações processuais.

"Em decorrência de ação fiscal levada a efeito pela Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Maiores Contribuintes no Rio de Janeiro – DEMAC/RJ, foram lavrados contra a Interessada os Autos de Infração de fls. 02/07 e 09/13, para exigência do crédi-to tributário abaixo discriminado:

• Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ	R\$ 2.461.008.743,05
Multa de ofício sobre imposto lançado (75%)	R\$ 1.845.756.557,28
Juros de mora (calculados até 31/10/2016)	R\$ 1.209.093.595,46
TOTAL	R\$ 5.515.858.895,79

001 - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO
REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO REAL CAUSADA POR ANTECIPAÇÃO
DE CUSTOS E DESPESAS

O contribuinte reduziu indevidamente o Lucro Real em virtude de antecipação no reconhecimento de custos ou despesas dedutíveis, resultando no não recolhimento (ou recolhimento a menor) do IRPJ, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Tributável (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	9.844.034.972,22	75,00%

ENQUADRAMENTO:

Art. 3º da Lei nº 9.249, de 26/12/1995; arts. 247, 248, 249, inciso II, 251, 273 e 274 do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26/03/1999).

• Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL	R\$ 885.963.147,49
Multa de ofício sobre imposto lançado (75%)	R\$ 664.472.360,61
Juros de mora (calculados até 31/10/2016)	R\$ 435.273.694,36
TOTAL	R\$ 1.985.709.202,46

001 - INOBSERVÂNCIA DO REGIME DE ESCRITURAÇÃO
REDUÇÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO CAUSADA POR ANTECIPAÇÃO
DE CUSTOS E DESPESAS

O contribuinte reduziu indevidamente a base de cálculo da CSLL em virtude de antecipação no reconhecimento de custos ou despesas dedutíveis, resultando no não recolhimento (ou recolhimento a menor) da contribuição, conforme relatório fiscal em anexo.

Fato Gerador	Valor Tributável (R\$)	Multa (%)
31/12/2011	9.844.034.972,22	75,00%

ENQUADRAMENTO:

Art. 2º da Lei nº 7.689, de 15/12/1988, com as alterações introduzidas pela Lei nº 8.034, de 12/04/1990; art. 57 da Lei nº 8.981, de 20/01/1995, com as alterações introduzidas pelo art. 1º da Lei nº 9.065, de 20/06/1995; art. 16 da Lei nº 9.065, de 20/06/1995; art. 1º da Lei nº 9.316, de 22/11/1996; art. 3º da Lei nº 7.689, de 15/12/1988, com redação dada pela Lei nº 11.727, de 23/06/2008.

Os fatos que motivaram a autuação encontram-se detalhados no Termo de Verificação Fiscal de fls. 15/71, de onde transcrevemos os seguintes trechos de interesse:

1. DA CONTRIBUINTE

De acordo com seu Estatuto Social, a Petróleo Brasileiro S/A., doravante designada como PETROBRAS, é uma sociedade de economia mista, sob controle da União, com prazo de duração indeterminado, regida pelas normas da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976), bem como por seu Estatuto. A seguir, apresentamos, de forma sintetizada, as informações contidas em seu Estatuto Social:

1) tem como objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento, o comércio e o transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas à energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção, o transporte, a distribuição e a comercialização de todas as formas de energia, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins;

2) as atividades econômicas vinculadas ao seu objeto social serão desenvolvidas pela Companhia em caráter de livre competição com outras empresas, segundo as condições de mercado, observados os demais princípios e diretrizes da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997 e da Lei nº 10.438, de 26 de abril de 2002;

3) a PETROBRAS, diretamente ou através de suas subsidiárias, associada ou não a terceiros, poderá exercer no País ou fora do território nacional qualquer das atividades integrantes de seu objeto social

A sociedade é contribuinte do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) sob a sistemática do Lucro Real.

2. DO ESCOPO DA AÇÃO FISCAL

(omissis)

Em síntese, a presente ação fiscal teve como escopo a análise da correção dos procedimentos adotados pela sociedade no que concerne ao diferimento da tributação relativa ao Imposto de Renda e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido em função de seus investimentos em exploração [prospecção] e desenvolvimento de jazidas de petróleo e gás natural. Tais procedimentos tiveram como fundamento 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.

"Art. 12. A Petróleo Brasileiro S. A. – PETROBRÁS – poderá deduzir, para efeito de determinação do lucro sujeito à tributação, as importâncias aplicadas em cada exercício na prospecção e extração do petróleo cru."

Os procedimentos adotados pela sociedade geraram significativos efeitos tributários em relação aos períodos analisados.

Com vistas a uma melhor compreensão das conclusões obtidas no curso da presente ação fiscal, será apresentada, no próximo item, a abordagem do contexto geral relativo aos procedimentos contábeis aplicáveis ao setor de petróleo e gás natural.

3. DA CONTABILIDADE DO SETOR DE PETRÓLEO E GÁS

Neste item, utilizamos como fonte de consulta principal a obra "Contabilidade de Petróleo e Gás", Editora Cengage Learning, 1ª edição, dos autores Adriano Rodrigues e Carlos Eduardo Silva.

Conforme apresentado na literatura técnica específica do setor, a indústria do petróleo e gás é dividida em três grandes segmentos:

- 1) Exploração e Produção: conhecido pela sigla E&P, a qual abrange os processos de localização, dimensionamento, quantificação e extração de petróleo e gás natural em relação às jazidas existentes.
- 2) Refino: que envolve os processos de tratamento e separação dos hidrocarbonetos fluidos e gases para a obtenção dos produtos derivados, tais como gasolina, óleo diesel, dentre vários.
- 3) Transporte, Distribuição e Estocagem: que abrange o transporte do petróleo dos campos de produção até as refinarias e plantas de processamento de gás, por meio de dutos, caminhões e navios-tanque, bem como a distribuição dos produtos derivados para os pontos de distribuição.

O segmento de E&P também é chamado de "operações de *upstream*" e os outros dois de "operações de *downstream*".

A partir deste ponto, será discorrido apenas sobre o segmento E&P, pois é o único afeto à presente autuação.

3.1 MÉTODO DOS ESFORÇOS BEM SUCEDIDOS

Existem vários métodos para contabilizar os gastos incorridos nas atividades de exploração e produção de petróleo e gás. No entanto, de acordo com o padrão contábil norte-americano, utilizado pelo Financial Accounting Standardes Board [FASB], somente dois métodos são permitidos, quais sejam: 1) Método do Custo Total [Full Cost Accounting] e 2) Método dos Esforços Bem-Sucedidos [Successfull Effortes Accounting].

A Petrobras utiliza o método dos esforços bem sucedidos, o qual é utilizado para as grandes sociedades do segmento. O método do custo total é utilizado para empresas menores.

No método do custo total, os gastos incorridos na procura por reservas de petróleo, bem-sucedida ou não, são ativados. Ou seja, a ativação dos gastos incorridos na aquisição, exploração e desenvolvimento de reservas independe do sucesso da perfuração (Johnson e Ramanan, 1988, p. 97).

Já na abordagem conforme o método dos esforços bem sucedidos, somente os gastos das atividades que forem bem-sucedidas, em outras palavras, quando ocorrer a descoberta de reservas de óleo e gás, serão ativados. Os gastos das atividades malsucedidas tornar-se-ão despesas no período em que ficar claro que esses esforços não resultarão em produção de óleo e gás (Gallun, Stevenson e Nichols, 1993, p. 37).

Pelo método dos esforços bem sucedidos, os gastos ativados são amortizados/depreciados [dependendo da natureza do ativo envolvido] com base na taxa obtida pela razão entre o número de unidades produzidas e o volume das reservas provadas. O termo utilizado para a apropriação desses gastos ao resultado é denominado "depleção".

Dessa forma, o método dos esforços bem sucedidos, ao ativar somente os gastos relacionados a projetos bem-sucedidos e apropriá-los ao resultado como despesas a partir do início da produção, reflete de forma mais adequada o Princípio da Competência, ao estabelecer o confronto entre receitas e despesas, fornecendo, assim, informação mais consistente relativa à geração da riqueza econômica.

3.2 CONTABILIZAÇÃO DOS GASTOS

Em linhas gerais, a fase de Exploração e Produção - E&P - é subdividida em quatro etapas, as quais são correlacionadas aos correspondentes gastos a seguir especificados.

SEGMENTO	GASTOS	
Exploração e Produção - E&P	3.2.1 - Gastos com a Aquisição dos Direitos de Exploração	
	3.2.2 - Gastos de Exploração	3.2.2.1 - Gastos com Pesquisas Geológicas e Geofísicas
		3.2.2.2 - Gastos com a Perfuração de Poços Exploratórios
	3.2.3 - Gastos de Desenvolvimento	
3.2.4 - Gastos de Produção		

3.2.1 - Gastos com a Aquisição dos Direitos de Exploração

São aqueles incorridos com a aquisição dos direitos de exploração. Nesta etapa, o Governo, por meio de leilões, oferta às empresas petrolíferas as áreas a serem prospectadas.

A sociedade vencedora do leilão terá o direito de concessão para explorar, perfurar e produzir óleo e gás.

Tais gastos abrangem a aquisição de bônus, opções de compra ou arrendamento, comissões, taxas de agenciamento e registro, entre outros para obtenção de direitos de exploração.

Os gastos dessa fase são contabilizados no ativo intangível e a partir do início da produção de petróleo e gás são amortizados no resultado com base no volume extraído no período em relação ao potencial [possança] da jazida.

3.2.2 – Gastos de Exploração

Os gastos dessa fase referem-se às atividades de exploração, também designada de prospecção, a qual tem por objetivo identificar, mensurar e delimitar jazidas de petróleo e gás natural.

3.2.2.1 – Gastos com Pesquisas Geológicas e Geofísicas

No início da fase de exploração, são desenvolvidas atividades de pesquisas geológicas e geofísicas, visando mensurar as probabilidades de localização de reservatórios de óleo e gás natural.

Os gastos dessa fase são contabilizados diretamente como despesas.

3.2.2.2 – Gastos com a Perfuração de Poços Exploratórios

Dependendo dos resultados encontrados nas pesquisas geológicas e geofísicas, são perfurados poços exploratórios com vistas a identificar, mensurar e delimitar as jazidas de hidrocarbonetos.

No caso específico da Petrobras, esses gastos são inicialmente ativados no imobilizado. Caso seja descoberta reserva economicamente produtiva, os gastos iniciais e posteriores continuam ativados, em caso contrário, são baixados no resultado como despesas.

3.2.3 – Gastos de Desenvolvimento

Os gastos das atividades de desenvolvimento são aqueles incorridos a partir do momento em que se reconhece a viabilidade econômica da reserva. Referem-se aos processos de acesso aos reservatórios, bem como do desenvolvimento dos meios para extração, tratamento, acúmulo e estocagem de óleo e gás. Abrangem os custos necessários ao desenvolvimento das instalações e à utilização dos equipamentos necessários à extração.

Os gastos dessa atividade são sempre ativados no imobilizado e passam a ser apropriados ao resultado como despesas, via depleção (v. item 3.1) a partir do momento em que é iniciado o processo de extração de óleo e gás.

3.2.4 – Gastos da Produção

Os gastos da produção são aqueles relacionados aos processos de retirada, acúmulo, tratamento, processamento e estocagem do óleo e do gás, incluindo os necessários à manutenção dos tanques de armazenamento, terminais marítimos e oleodutos, bem como os de mão de obra, materiais e insumos da produção, tributos [incluindo os royalties] e seguros aplicáveis incidentes sobre o processo produtivo.

Os gastos dessa atividade são separados de acordo com os critérios utilizados na contabilidade de custos, podendo ser classificados em diretos e indiretos.

A partir do início da produção, todos os gastos ativados nas atividades anteriores [exploração e desenvolvimento] passam a ser apropriados ao resultado com base no método do número de unidades produzidas em relação ao potencial estimado da jazida. Assim, os gastos incorridos na aquisição dos direitos de exploração que foram ativados passam a ser amortizados e os relativos às atividades de exploração e desenvolvimento das jazidas de petróleo e gás passam a sofrer depleção, termo utilizado para definir, conforme exposto no 5º parágrafo do item 3.1, a depreciação com base no percentual de óleo e gás extraídos da jazida.

4 – DO PROCEDIMENTO FISCAL

(omissis)

5 - CONTEXTO HISTÓRICO E ECONÔMICO ACERCA DA EXPLORAÇÃO DE PETRÓLEO NO BRASIL

Abre-se a presente seção em atenção ao entendimento de que uma norma editada há quase cinquenta anos deve ser apreciada à luz do contexto histórico em que foi publicada, bem como a sua interpretação deve estar em linha com a evolução do sistema tributário e com a manutenção de sua finalidade econômica para a qual foi concebida.

No século XIX o petróleo era tratado como um mineral (combustível) cuja aplicação principal era voltada para a produção de querosene para iluminação, sendo que, já no início do século XX, precisamente após a 1ª guerra mundial, percebeu-se mais atentamente a importância do petróleo no cenário geopolítico. Com esse viés, o Serviço Geológico e Mineralógico Brasileiro (SGMB) passou a prospectar petróleo sob a disciplina dos normativos até então existentes, sendo o mais importante a "Lei de Minas" (Decreto nº 4.265, de 15/01/1921), cujo artigo 2º considerava os combustíveis fósseis como mina:

"Art. 2º Consideram-se minas, para os efeitos desta lei, além das minas propriamente ditas, as jazidas ou concentrações naturais, existentes na superfície ou no interior da terra, de substâncias valiosas para a indústria, exploráveis com vantagem econômica, contendo elementos metálicos, semi-metálicos, ou não metálicos, e os respectivos minerais, **os combustíveis fósseis**, as gemmas ou pedras preciosas, e outras substâncias de alto valor industrial." (grifo nosso)

[Fonte: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1920-1929/decreto-4265-15-janeiro-1921-568703-publicacaooriginal-92061-pl.html>. Acesso em 05/08/2015 às 10:00h]

Em 1930, o SGMB deu lugar ao Departamento Nacional de Produção Minerais (DNPM), e em 1934 surge o primeiro código de minas, por meio do Decreto nº 24.642, de 10/07/1934, revogado seis anos depois, em face da criação de um novo código pelo Decreto-Lei nº 1985, de 29/03/1940.

Naquele novo código, as jazidas de petróleo eram classificadas dentre onze classes de diferentes minerais, precisamente na classe X: jazidas de petróleo e gases naturais, sendo necessária a participação, no processo de prospecção da reserva, de profissional especializado em engenharia de minas:

"Art. 3º As jazidas classificam-se da seguinte maneira:

.....
Classe X - **jazidas de petróleo** e gases naturais;

....."
"Art. 16. A autorização de pesquisa, que terá por título um decreto, transcrito no livro próprio da D.F.P.M., será conferida nas seguintes condições:

.....
X - Na conclusão dos trabalhos, dentro do prazo da autorização, e sem prejuízo de quaisquer informações pedidas pelo D.N.P.M. no curso deles, o concessionário apresentará um relatório circunstanciado, sob a responsabilidade de profissional legalmente habilitado ao exercício de engenharia de minas, com dados informativos que habilitem o Governo a formar juízo seguro sobre e a reserva mineral da jazida, qualidade do minério e possibilidade de lavra, nomeadamente:

....." (grifo nosso)

[Fonte: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/Del1985.htm. Acesso em 05/05/2015, às 10:15h]

Como resultado da importância estratégica daquele mineral, a Petrobras foi criada, na década de 50, para representar o braço especializado do Estado na atividade de prospecção e extração de petróleo. Embora sua estrutura fosse de uma empresa, suas particularidades, como a participação totalmente nacional e o controle incondicional da União, davam o tom e o conteúdo tipicamente autárquico.

Sob essa inspiração estratégica de incentivo à exploração das riquezas minerais de nosso subsolo, a partir do final da década de 50 surgem medidas legais que introduzem benefícios fiscais a essa atividade econômica, como a Lei nº 3.470, de 1958, em seu art. 110, que acrescentou ao Regulamento do Imposto de Renda, baixado em 1956, a possibilidade da dedução de despesas de prospecção de jazidas minerais do lucro tributável:

"Art 111. Acrescente-se ao § 1º, do art. 37, do Regulamento baixado com o Decreto nº 40.702, de 31 de dezembro de 1956, o seguinte:

c) quanto às sociedades de mineração, as **despesas com prospecção** de jazidas minerais, desde que estejam estas autorizadas por decreto federal, sob a orientação direta de engenheiro de minas ou geólogo habilitado, e vinculadas a um plano de pesquisa, com respectivo orçamento, aprovado pelo Departamento Nacional de Produção Mineral; a dedução somente poderá ser feita mediante certificação, pelo Departamento Nacional de Produção Mineral, das despesas efetuadas." (grifo nosso)

Note-se que, naquele período, a participação do engenheiro de minas na prospecção de petróleo ainda era relevante, uma vez que os primeiros cursos de geologia somente foram introduzidos no Brasil, em 1957, conforme descrito no segundo parágrafo do breve histórico da implantação do Departamento de Geologia da UFRJ, a seguir reproduzido:

"Até a criação dos cursos de geologia no Brasil, em 1957, o ensino da Geologia estava associado à formação de outros profissionais (engenheiros civis, **engenheiros de minas**, biólogos e químicos), constituindo-se em cadeiras isoladas e não resultavam na formação de geólogos. Todo o contingente de profissionais envolvidos com a Geologia no Brasil não ultrapassava 50 e desenvolviam atividades ligadas às pesquisas para o conhecimento do arcabouço geológico do território brasileiro e à prospecção mineral, incluído o petróleo" (grifo nosso)

[Fonte: <http://www.geologia.ufrj.br/>. Acesso em 07/05/2015, às 9:30h.]

O que se confirma na leitura do parágrafo final da página 113 do livro "A questão do petróleo no Brasil: uma história da Petrobras", abaixo transcrito:

"Não havendo no país cursos universitários de geologia, as atividades oficiais sempre tiveram que se valer de engenheiros de minas ou mesmo de engenheiros civis que tivessem alguma especialização e estudo na área."

[DIAS, José Luciano de Mattos ; QUAGLINO, Maria Ana; A questão do petróleo no Brasil: uma história da PETROBRAS. Rio de Janeiro: CPDOC: PETROBRAS, 1993. p. 113]

Por sua vez, o art. 53 da Lei 4.506, de 30 de novembro de 1964, permitiu a dedução de despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, desde que não capitalizáveis:

"Art. 53. 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 pesquisas ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas.

§ 2º **Não serão incluídas como despesas operativas as inversões de capital em terrenos, instalações fixas ou equipamentos adquiridos para as pesquisas referidas neste artigo.**" (grifo nosso)

Entretanto essa mesma lei somente concedeu para as despesas de desenvolvimento de jazidas e minas tão somente a possibilidade de amortização:

"Art. 58. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à recuperação do capital aplicado na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada, ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitada, tais co-mo:

.....
§ 3º **Poderão ser também amortizados**, no prazo mínimo de 5 (cinco) anos: (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)

c) a partir da exploração da jazida ou mina, ou do início das atividades das novas instalações, os custos e as despesas de **desenvolvimento de jazidas e minas** ou de expansão de atividades industriais que foram classificados como atividade até o término da construção, ou da preparação para exploração; (Revogado pela Lei nº 12.973, de 2014)" (grifo nosso)

Naquele período as prospecções de reservas eram realizadas em terra (*onshore*), e havia ideias voltadas para o direcionamento dos investimentos para a exploração da plataforma submarina. Ocorre que o petróleo barato afetava as decisões políticas, uma vez que o ambiente era de grande incerteza quanto à geologia e à viabilidade econômica do empreendimento.

"No campo das diretrizes de exploração, tornava-se cada dia mais claro que um sucesso como a descoberta de Carmópolis não iria se repetir nas bacias terrestres e que o avanço para a fronteira disponível – a plataforma submarina – dependeria de uma maior agressividade gerencial. Além disso, esse avanço dependeria ainda de um grande esforço de capacitação nas áreas de engenharia, suprimento e geofísica. Em suma, decisões importantes teriam de ser tomadas. Em primeiro lugar, para desmobilizar as atividades nas áreas antes caracterizadas como prioritárias e nas quais, independentemente de sua importância, alguns resultados pudessem ainda ser obtidos. Em termos concretos, isso significava diminuir as atividades em terra. Em segundo lugar, direcionar boa parte dos investimentos para áreas com um ambiente de grande incerteza em relação à geologia, à viabilidade econômica do empreendimento – é bom lembrar que ainda se vivia a época do petróleo barato –, à tecnologia e, finalmente, ao prazo em que seriam obtidos resultados."

[DIAS, José Luciano de Mattos ; QUAGLINO, Maria Ana; A questão do petróleo no Brasil: uma história da PETROBRAS. Rio de Janeiro: CPDOC: PETROBRAS, 1993.p. 123]

Neste contexto, em 1966, medidas foram tomadas para fazer frente à estratégia de busca da autossuficiência em petróleo, como a entrada em operação, em janeiro daquele ano, do CENPES (Centro de Pesquisa e Desenvolvimento da PETROBRAS), em substituição ao do CENAP, bem como a edição, 10 meses depois, do art. 12 do Decreto-Lei nº 62, que visavam incentivar tecnologicamente e economicamente a Petrobras, até então sociedade anônima de total controle nacional com participação majoritária da União, especialmente em relação às despesas de prospecção, dado o pioneirismo da aventura no mar.

"A decisão de explorar petróleo no mar implicou assumir riscos econômicos maiores que os riscos da exploração em terra, em razão do aumento exigido de investimentos em plataformas de perfuração, embarcações de apoio, levantamentos geofísicos e na preparação de pessoal. Nesse aspecto, a atividade petrolífera se distingue da grande maioria dos demais setores econômicos, notadamente no caso da exploração no mar, em razão da presença de maiores riscos econômicos, ao exigir pesados investimentos em prospecções prévias de bacias sedimentares, além de perfurações dispendiosas que resultam, frequentemente, em poços secos ou não econômicos. Por mais que evoluam as tecnologias de avaliação das estruturas das rochas sedimentares (como as prospecções de geologia de subsuperfície, as prospecções gravimétricas e as aquisições de imagens sísmicas), somente se saberá se um local possui jazidas de petróleo em volumes econômicos após a perfuração de um ou mais poços."

[Morais, José Mauro de Petróleo em águas profundas : uma história tecnológica da Petrobras na exploração e produção offshore / José Mauro de Moraes. – Brasília : Ipea : Petrobras, 2013. p. 24 e 25]

Acerca do art. 12 do Decreto-Lei 62/66, importante registrar que sua publicação, naquele contexto, resultou em um incremento, para a Petrobras, do benefício introduzido pelo art. 53 da lei 4.506/64, acima transcrito, ao permitir que todos os gastos com a atividade de prospecção e os custos relacionados à atividade de produção de petróleo fossem excluídos do lucro sujeito à tributação. Contudo, aquele Decreto-Lei em nada afetou o tratamento tributário sobre atividade de desenvolvimento de reservas (jazidas) de petróleo, motivo pelo qual se continuou a aplicar a regra geral prevista no art. 58 da lei 4.506/64 para as atividades de desenvolvimento de jazidas e minas.

(*omissis*)

6 - DO DIREITO

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.

"Art. 12. A Petróleo Brasileiro S. A. — PETROBRÁS — poderá deduzir, para efeito de determinação do lucro sujeito à tributação, as importâncias aplicadas em cada exercício na prospecção e extração do petróleo cru."

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 deprecitados/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 do procedimento de diligência [MPF 07.1.85.00-2012-00558] e dos procedimentos de fiscalização [07.1.85.00-2013-00237] e [07.1.85.00-2014-00533], a PETROBRAS apresentou a planilha [DOC 16.1], onde 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 19], ratificada pelas Notas Cosit nºs 100/2012 [DOC 20], 124/2012 [DOC 21] e 8/2014 [DOC 22].

- 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.

"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 pesquisas ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas.

§ 2º Não serão incluídas como despesas operativas 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 anual ou o valor residual de equipamentos ou instalações industriais no ano em que a pesquisa for abandonada por insucesso, computado como receita o valor do salvado dos referidos bens. "

"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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea 'b');

c) as despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionárias de pesquisa ou lavra de minérios, sob a orientação técnica de engenheiro de minas, de que trata o § 1º do art. 349, se o contribuinte optar pela sua capitalização (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea 'b');

d) os custos e as despesas de desenvolvimento de jazidas e minas ou de expansão de atividades industriais, classificados como ativo diferido até o término da construção ou da preparação para exploração (Lei nº 4.506, de 1964, art. 58, § 3º, alínea 'c'); "

Observando-se o Parágrafo 1º do art. 349, combinado com a alínea "c" do art. 325, especialmente quanto à apuração do Lucro Real conforme as regras aplicáveis até a eficácia da Lei 12.973/2014, 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 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.
 - 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 atividade de prospecção;
 - b) a atividade de desenvolvimento; e
 - c) a atividade 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. Com o advento da Lei nº 12.973, de 2014, e a revogação do § 3º art. 58 da Lei nº 4.506, os gastos da atividade de desenvolvimento serão apropriados ao imobilizado para posterior depreciação/depleção.
 - 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 amortização dedutíveis com	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 depreciação/depreciados com base no Método de Unidades Produzidas	Exclusão integral do gasto no ano em que incorrido e adições das parcelas depreciação/depreciadas	Procedente
3	Gastos de Desenvolvimento		Contabilizados no Ativo Imobilizado e depreciação/depreciados com base no Método de Unidades Produzidas	Exclusão integral do gasto no ano em que incorrido e adições das parcelas depreciação/depreciadas	Improcedente	
4	Gastos de Produção		Contabilizados de acordo com os critérios utilizados na Contabilidade de Custos	Deduzidos de acordo com os mesmos critérios	Procedente	

- 15) Importante observar que tais conclusões podem ser obtidas não somente por meio do arcabouço legal de nosso sistema tributário (método sistemático), mas também pelos demais principais métodos de interpretação da hermenêutica clássica, quais sejam: o histórico, teleológico, literal.
- 16) Isso porque, como ficou demonstrado no contexto histórico (seção 5), antes da edição do Decreto-Lei 62, de 1966, o tratamento tributário referente aos gastos da atividade de desenvolvimento de jazidas já estava disciplinado pela Lei 4.506, de 1964, cujo alcance abrangia a indústria do petróleo, produto considerado, naquele período, um combustível mineral, classificado como tal no código de minas, cuja atividade necessitava de um engenheiro de minas.
- 17) Logo, uma vez que os gastos decorrentes da atividade de desenvolvimento de jazidas já estavam especificamente tratados no plano tributário como ativos amortizáveis, é razoável supor que o silêncio do Decreto 62/66, quanto ao seu aspecto literal, tivesse o propósito de não permitir a dedução dos gastos incorridos daquela atividade via exclusão integral no LALUR.
- 18) Ainda que se possa considerar, com base na Lei 9.478/98, editada 30 anos após o Decreto-Lei 62/66, a possibilidade de inclusão da atividade de desenvolvimento na fase de produção, observa-se, pela redação dos artigos 24 e 44 daquela lei, que essa inclusão se dá tão-somente para efeitos dos contratos de concessão, mas não para determinação dos efeitos tributários, por força da necessária elaboração do plano de desenvolvimento da reserva cuja comercialidade for declarada.

[OBS: Plano de Desenvolvimento é um instrumento utilizado em toda a Indústria do Petróleo, imprescindível para que a ANP (Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis) conheça e acompanhe o desenvolvimento do campo, visto que agrupa informações de caráter técnico, operacional, econômico e ambiental relacionados à exploração de um campo petrolífero, incluindo seu abandono (RESOLUÇÃO ANP Nº 17, DE 18.3.2015 - DOU 20.3.2015 - RETIFICAÇÃO DA DOU 23.4.2015)]

"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." (grifo nosso)

"Art. 44. O contrato estabelecerá que o concessionário estará obrigado a: IV - submeter à ANP o **plano de desenvolvimento** de campo declarado comercial, contendo o cronograma e a estimativa de investimento;

..... " (grifo nosso)

- 19) Por fim, quanto aos efeitos tributários, é certo que somente a lei tributária poderá determiná-los – no caso, art. 58, § 3º, alínea "c", da Lei nº 4.506/6421 – conforme dispõe o art. 109 do CTN:

"Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários."

[OBS: – O § 3º do art. 58 da Lei nº 4.506/64 foi revogado pela Lei nº 12.973, de 2014. A partir do no-vo comando legal, os gastos da atividade de desenvolvimento deverão ser apropriados ao imobilizado para posterior depreciação/depleção, conforme mencionado no item 14, alínea b]

7 - DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Com base nas informações, análises e interpretações expostas, foi efetuado o lançamento do crédito tributário decorrente da exclusão indevida na apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido dos valores referentes aos investimentos realizados nas atividades de desenvolvimento da produção executadas pela sociedade. Na presente ação fiscal, foram considerados os efeitos tributários relativos especificamente ao ano-calendário de 2011 [DOC 16.1].

INVESTIMENTO 2011							
ADIÇÃO/EXCLUSÃO	EXCLUSÃO	ADIÇÕES					SALDO
ANO	2011	2011	2012	2013	2014	2015	2011
GASTOS	19.027.882.614,31	(947.004.125,14)	(2.244.371.293,47)	(1.589.198.530,65)	(1.570.877.175,04)	(1.663.261.769,68)	11.013.169.720,33
EXPLORAÇÃO	8.915.626.503,67	(678.782.986,73)	(1.492.291.485,06)	(914.670.365,08)	(730.378.198,39)	(401.400.058,09)	4.698.103.410,33
DESENVOLVIMENTO	10.112.256.110,64	(268.221.138,42)	(752.079.808,42)	(674.528.165,57)	(840.498.976,65)	(1.261.861.711,59)	6.315.066.310,00

Na tabela acima, verifica-se o valor consolidado da exclusão no LALUR a título de Investimentos em Prospecção, realizada no ano-calendário de 2011, no montante de R\$ 19.027.882.614,31, subdividido nas parcelas concernentes aos gastos com Exploração e Desenvolvimento, nos valores de R\$ 8.915.626.503,67 e R\$ 10.112.256.110,64, respectivamente.

Pelas razões expostas no presente termo, o foco da presente ação fiscal cingiu-se à exclusão dos gastos com desenvolvimento da produção. No demonstrativo em análise, o qual foi apresentado pela sociedade em atendimento às intimações realizadas no curso do procedimento de ofício, observa-se a correlação entre a parcela excluída de R\$ 10.112.256.110,64, a título de gastos com o desenvolvimento da produção, no período de 2011, com as respectivas adições efetuadas nos anos-calendário subsequentes [2012, 2013, 2014 e 2015], bem como no próprio período de 2011.

Tal procedimento, conforme já exposto, abrange a exclusão no LALUR dos gastos ativados no imobilizado relativos à exploração e ao desenvolvimento das reservas de petróleo e a posterior adição para apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido dos valores contabilizados como despesas de depreciação/depleção no resultado, na medida em que tais ativos são realizados.

No contexto em pauta, cabe a análise dos fundamentos legais inseridos no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, os quais representam a base legal dos dispositivos relativos à matéria consubstanciados no Decreto nº 3000 – RIR/99, bem como do Parecer Normativo nº 02/96, sendo este último o ato normativo que estabeleceu o detalhamento do procedimento a ser seguido nos casos de postergação de imposto para período subsequente ao em que é devido:

"Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

(...)

§ 2º - Na determinação do lucro real serão adicionados ao lucro líquido do exercício:

a) os custos, despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam dedutíveis na determinação do lucro real;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, devam ser computados na determinação do lucro real.

§ 3º - Na determinação do lucro real poderão ser excluídos do lucro líquido do exercício:

a) os valores cuja dedução seja autorizada pela legislação tributária e que não tenham sido computados na apuração do lucro líquido do exercício;

b) os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real;

c) os prejuízos de exercícios anteriores, observado o disposto no artigo 64.

§ 4º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do exercício, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.

§ 5º - A inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, correção monetária ou multa, se dela resultar:

a) a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido; ou

b) a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

§ 6º - O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período-base de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período-base a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no § 4º.

§ 7º - O disposto nos §§ 4º e 6º não exclui a cobrança de correção monetária e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência."

No caso em tela, verifica-se a materialização das hipóteses de incidência previstas nos parágrafos 4º e 5º do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, acima transcrito.

A previsão legal contida no parágrafo 5º do artigo supracitado estabelece que a inexatidão quanto ao período-base de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento do lucro, ou, em outras palavras, a inobservância do regime de competência dos exercícios, constitui fundamento para o lançamento do tributo quando dela resultar a postergação do pagamento do imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou a redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

Observa-se que o citado dispositivo legal encontra-se inserido no artigo que estabelece o conceito e a estrutura do lucro real, o qual é apurado por meio do lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.

Da mesma forma, percebe-se nítida correlação entre os parágrafos 4º e 5º do artigo sob análise, sendo o primeiro o procedimento lógico a ser adotado pela fiscalização quando constatada a ocorrência da hipótese prevista no subsequente.

Assim, subentende-se que a expressão "inexatidão quanto ao período-base de escrituração" não se limita à escrituração contábil, mas, sim, estende-se à escrituração fiscal, considerando que a exclusão do lucro líquido para apuração do lucro real de valores relativos a despesas que somente serão incorridas em períodos posteriores tem como efeito tributário a consequente postergação do pagamento de imposto para período subsequente ao em que seria devido.

Tal entendimento é decorrência lógica tanto do próprio contexto, escopo e abrangência das previsões contidas no artigo 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77, como também das próprias razões subjacentes às hipóteses de incidência descritas, as quais têm como objetivo primordial estabelecer sanções no que tange aos impactos tributários decorrentes da inexatidão

quanto ao reconhecimento do período de competência das receitas, custos, despesas e lucros, sejam esses diretamente computados na demonstração do resultado do período-base ou por meio dos ajustes para apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Ao se efetuar, no ano-calendário de 2011, a exclusão no LALUR do montante ativado no imobilizado como gastos com desenvolvimento da produção no período, a sociedade antecipou para o referido ano-calendário a redução das bases tributáveis do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido de valores que só reduziriam as referidas bases ao longo da vida útil dos ativos por meio da depreciação/depleção dos ativos que as originaram.

Conforme já exposto no presente termo, a sociedade adota o procedimento de excluir os gastos ativados com a exploração e o desenvolvimento das jazidas de petróleo e gás natural do lucro líquido para efeito da apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, no período em que são incorridos. Nos períodos subsequentes, na medida em que os ativos são depreciados/depleciados, as despesas correspondentes são adicionadas no Livro de Apuração do Lucro Real.

O que se contesta na presente autuação é a legitimidade do procedimento no que concerne ao aspecto temporal dos fatos geradores do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na medida em que as exclusões efetuadas em cada ano-calendário antecipam a redução das bases tributáveis, tendo como efeito decorrente a postergação do IR e da CSLL para períodos subsequentes.

Considerando a limitada abrangência do benefício introduzido pela norma legal reproduzida no art. 416 do RIR/99, conforme motivos já expostos no presente termo, verifica-se a concretização da hipótese de incidência contida no art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1997, configurada pela redução indevida do lucro real no ano-calendário de 2011 e da postergação do pagamento do imposto para períodos de apuração posteriores ao em que seria devido.

Verifica-se que dos gastos com desenvolvimento no montante de R\$ 10.112.256.110,64, excluídos no ano-calendário de 2011, foram adicionadas as parcelas de R\$ 268.221.138,42, no próprio ano de 2011, de R\$ 752.079.808,42, em 2012, de R\$ 674.528.165,57, em 2013, de R\$ 840.498.976,65, em 2014 e de R\$ 1.261.861.711,59, em 2015. No ano-calendário de 2015, restou um saldo da exclusão efetuada em 2011 correspondente a R\$ 6.315.066.310,00, valor que compõe o saldo total controlado na parte B do LALUR, equivalente ao montante ativado que ainda não foi apropriado ao resultado como despesa.

Com vistas a elucidar a interpretação e a aplicação do disposto no parágrafo 4º, 5º, 6º e 7º do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/77 [art. 273 do RIR/99], foi emitido o Parecer Normativo nº 02/Cosit, de 28/08/1996 [DOC. 23]. No referido PN, é feita a abordagem do art. 6º do DL 1.598/77 a partir do item 5.1, conforme transcrição a seguir.

"5.1 - O art. 6º, de onde foram transcritos estes parágrafos, trata, em seu todo, de definir o que é o lucro real e de estabelecer os critérios para a sua correta determinação, seja pelo contribuinte, seja pelo fisco, como, aliás, esta Coordenação-Geral já se manifestou por intermédio do referido Parecer Normativo CST nº 57/79.

5.2 - O § 4º, transcrito, é um comando endereçado tanto ao contribuinte quanto ao fisco. Portanto, qualquer desses agentes, quando deparar com uma inexistência quanto ao período-base de reconhecimento de receita ou de apropriação de custo ou despesa deverá 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.

5.3 - Chama-se a atenção para a letra da lei: o comando é para se ajustar o lucro líquido, que será o ponto de partida para a determinação do lucro real; não se trata, portanto, de simplesmente ajustar o lucro real, mas que este resulte ajustado quando considerados os efeitos das exclusões e adições procedidas no lucro líquido do exercício, na forma do subitem 5.2. Dessa forma, constatados quaisquer fatos que possam caracterizar postergação do pagamento do imposto ou da contribuição social, devem ser observados os seguintes procedimentos:

- a) tratando-se de receita, rendimento ou lucro postecipado: excluir o seu montante do lucro líquido do período-base em houver sido reconhecido e adicioná-lo ao lucro líquido do período-base de competência;
- b) tratando-se de custo ou despesa antecipada: adicionar o seu montante ao lucro líquido do período-base em que houver ocorrido a dedução e excluí-lo do lucro líquido do período-base de competência;
- c) apurar o lucro real correto, correspondente ao período-base do início do prazo de postergação e a respectiva diferença de imposto, inclusive adicional, e de contribuição social sobre o lucro líquido;
- d) efetuar a correção monetária dos valores acrescidos ao lucro líquido correspondente ao período-base do início do prazo de postergação, bem assim dos valores das diferenças do imposto e da contribuição social, considerando seus efeitos em cada balanço de encerramento de período-base subsequente, até o período-base de término da postergação;
- e) deduzir, do lucro líquido de cada período-base subsequente, inclusive o de término da postergação, o valor correspondente à correção monetária dos valores mencionados na alínea anterior;
- f) apurar o lucro real e a base de cálculo da contribuição social, corretos, correspondentes a cada período-base, inclusive o de término da postergação, considerando os efeitos de todos os ajustes procedidos, inclusive o da correção monetária, e a dedução da diferença da contribuição social sobre o lucro líquido;
- g) apurar as diferenças entre os valores pagos e devidos, correspondentes ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido.

6. O § 5º, transcrito no item 5, determina que a inexistência de que se trata, somente constitui fundamento para o lançamento de imposto, diferença de imposto, inclusive adicional, correção monetária e multa se dela resultar postergação do pagamento de imposto para exercício posterior ao em que seria devido ou redução indevida do lucro real em qualquer período-base.

6.1 - Considera-se postergada a parcela de imposto ou de contribuição social relativa a determinado período-base, quando efetiva e espontaneamente paga em período-base posterior.

6.2 - O fato de o contribuinte ter procedido espontaneamente, em período-base posterior, ao pagamento dos valores do imposto ou da contribuição social postergados deve ser considerado no momento do lançamento de ofício, o qual, em relação às parcelas do imposto e da contribuição social que houverem sido pagas, deve ser efetuado para exigir, exclusivamente, os acréscimos relativos a juros e multa, caso o contribuinte já não os tenha pago.

6.3 - A redução indevida do lucro líquido de um período-base, sem qualquer ajuste pelo pagamento espontâneo do imposto ou da contribuição social em período-base posterior, nada tem a ver com postergação, cabendo a exigência do imposto e da contribuição social correspondentes, com os devidos acréscimos legais. Qualquer ajuste daí decorrente, que venha ser efetuado posteriormente pelo contribuinte não tem as características dos procedimentos espontâneos e, por conseguinte, não poderá ser pleiteado para produzir efeito no próprio lançamento.

7. O § 6º, transcrito no item 5, determina que o lançamento deve ser feito pelo valor líquido do imposto e da contribuição social, depois de compensados os valores a que o contribuinte tiver direito em decorrência do disposto no § 4º. Por isso, após efetuados os procedimentos referidos no subitem 5.3, somente será passível de inclusão no lançamento a diferença negativa de imposto e contribuição social que resultar após a compensação de todo o valor pago a maior, no período-base de término da postergação, com base no lucro real mensal ou na forma dos arts. 27 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com o valor pago a menor no período-base de início da postergação.

8. Nos casos em que, no período-base de competência no qual deveria ter sido reconhecida a receita, o rendimento ou o lucro ou para o qual houverem sido antecipados o custo e a despesa, as importâncias adicionadas não excedam o valor do prejuízo fiscal ou da base de cálculo negativa da contribuição social, apurado pela pessoa jurídica, os procedimentos mencionados devem prosseguir até o período-base de término do prazo de postergação, tendo em vista que a redução dos prejuízos e da base de cálculo negativa pode configurar pagamento a menor de imposto ou contribuição social em período-base subsequente, cabendo a exigência da diferença de imposto ou contribuição não paga, com os correspondentes acréscimos legais.

9. Por outro lado, nos casos em que, nos períodos-base subsequentes ao de início do prazo da postergação até o de término deste, a pessoa jurídica não houver apurado imposto e

contribuição social devidos, em virtude de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da contribuição social sobre o lucro líquido, o lançamento deverá ser efetuado para exigir todo o imposto e contribuição social apurados no período-base inicial, com os respectivos encargos legais, tendo em vista que, segundo a legislação de regência, as perdas posteriores não podem compensar ganhos anteriores."

A seguir, reproduzimos novamente a tabela relativa à evolução dos gastos com as atividades de exploração e desenvolvimento referentes ao ano-calendário de 2011.

INVESTIMENTO 2011							
ADIÇÃO/EXCLUSÃO	EXCLUSÃO		ADIÇÕES				SALDO
ANO	2011	2011	2012	2013	2014	2015	2011
GASTOS	19.027.882.614,31	(947.004.125,14)	(2.244.371.293,47)	(1.589.198.530,65)	(1.570.877.175,04)	(1.663.261.769,68)	11.013.169.720,33
EXPLORAÇÃO	8.915.626.503,67	(678.782.986,73)	(1.492.291.485,06)	(914.670.365,08)	(730.378.198,39)	(401.400.058,09)	4.698.103.410,33
DESENVOLVIMENTO	10.112.256.110,64	(268.221.138,42)	(752.079.808,42)	(674.528.165,57)	(840.498.976,65)	(1.261.861.711,59)	6.315.066.310,00

Com base no exposto e considerando o caso em tela, verifica-se que do montante de R\$ 10.112.256.110,64, excluído no ano-calendário de 2011, referente aos gastos com a atividade de desenvolvimento da produção, foi adicionada a parcela de R\$ 268.211.138,42, no mesmo período, o que resulta em uma exclusão indevida da diferença, correspondente a R\$ 9.844.034.972,22.

Dos tributos incidentes sobre a exclusão indevida, ocorrida no ano-calendário de 2011, cabe expurgar os efeitos dos tributos sobre o lucro pagos correspondentes à citada exclusão ocorridos nos períodos subsequentes, conforme determina o PN nº 02/96.

No quadro a seguir, apresentamos o demonstrativo dos efeitos tributários da aludida exclusão [valores em reais].

Ano-Calendário	2011(*)	2012	2013	2014	2015
Lucro Líquido antes do IR	39.313.766.493,21	22.686.465.743,82	24.453.437.216,69	- 27.970.884.301,22	- 40.707.777.597,49
Ajuste RTT	- 8.265.808.886,01	- 7.198.538.620,60	- 21.496.155.635,70	8.834.433.603,92	0,00
Soma das Adições	38.302.093.225,04	39.042.117.811,95	47.713.607.216,68	60.338.748.578,34	180.074.554.802,02
Soma das Exclusões	- 63.049.765.851,00	- 60.775.321.523,59	- 69.404.519.481,31	- 58.056.061.274,02	- 151.395.147.046,06
Lucro Real	6.300.284.981,24	- 6.245.276.588,42	- 18.733.630.683,64	- 16.853.763.392,98	- 12.028.369.841,53
Exclusão Indevida	10.112.256.110,64				
Adição indevida ref exclusão de 2011	- 268.221.138,42	752.079.808,42	674.528.165,57	840.498.976,65	1.261.861.711,59
Exclusão Líquida indevida	9.844.034.972,22				
Lucro Real Correto	16.144.319.953,46				

Fonte: DIPJ e ECF

(*) Somatório das apurações parciais do ano (janeiro a março e abril a dezembro)

Na tabela, consta, na coluna relativa ao ano-calendário de 2011, o valor do lucro real apurado pela sociedade correspondente a R\$ 6.300.284.981,24. Ajustando-se o referido montante com a glosa da exclusão indevida referente aos gastos com desenvolvimento da produção ocorrida no período de R\$ 10.112.256.110,64 e com a exclusão dos efeitos da adição indevida relacionada de R\$ 268.221.138,42, apura-se o valor da Exclusão Líquida Indevida de R\$ 9.844.034.972,22, valor que representa a base para a apuração do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido objeto do presente lançamento tributário.

Confrontando-se os valores do IR apurado na presente ação fiscal de R\$ 4.036.055.988,37 com o montante calculado pelo contribuinte de R\$ 1.575.047.245,31, chega-se à diferença equivalente a R\$ 2.461.008.743,05.

VALORES PRINCIPAIS (IRPJ E CSLL)				
2011	Apuração Contribuinte (DIPJ)	Apuração Fiscalização	Diferença	Valor Principal
Lucro Real	6.300.284.981,24	16.144.319.953,46	9.844.034.972,22	
IRPJ	1.575.047.245,31	4.036.055.988,37	2.461.008.743,05	2.461.008.743,06
IRPJ (15%)	945.042.747,19	2.421.647.933,02		
Adicional (10%)	630.004.498,12	1.614.407.995,35		

Base de Cálculo CSLL	6.248.879.016,19	16.092.913.988,41	9.844.034.972,22	
CSLL (9%)	562.399.111,46	1.448.362.258,96	885.963.147,49	885.963.147,49

(omissis)

Em relação às adições ocorridas em 2012, 2013, 2014 e 2015 que ensejariam um efeito postergatório, há de analisar esse efeito frente aos dispositivos contidos no PN 02/Cosit/96.

O efeito postergatório do imposto só se concretiza na hipótese de ocorrer o "pagamento" nos períodos subsequentes, ou seja, o imposto e a contribuição devidos relativos à exclusão improcedente ocorrida no ano-calendário de 2011 devem ser compensados com as parcelas do imposto e da contribuição **pagos** correspondentes às adições efetuadas nos períodos subsequentes.

Tal entendimento decorre da redação dos itens 6.1, 6.2, 6.3, 7,8 e 9 do aludido parecer normativo.

Nesse contexto, deve-se entender "imposto pago" no sentido de "imposto apurado", considerando que o montante a pagar apurado no final do período-base pode ser compensado pelos valores recolhidos por estimativa, resultando em eventuais saldos negativos do IR e da CSLL como ocorreu no presente caso.

Dessa forma, em relação aos anos-calendário de 2012, 2013, 2014 e 2015, como não houve valores de IR e CSLL apurados, face à ocorrência de prejuízos fiscais, não há de se falar em poster-gação do pagamento de imposto e contribuição, como determinado no item 9 do referido PN.

Contudo, foi procedida a retificação dos prejuízos fiscais e das bases de cálculo negativas de CSLL nos sistemas de controle da RFB.

(omissis)".

Cientificada da exigência fiscal em 27/10/2016, conforme Termo de Ciência acostado às fls. 1482/1483, a Interessada apresentou, em 04/11/2016, a impugnação de fls. 1496/1547, acompanhada do parecer de fls. 1595/1633, alegando, em essência, o seguinte:

- As PORTARIAS RFB nº 379, de 27/03/2013, e nº 2.217, de 19/12/2014, que estabeleceram o efeito vinculante interno das notas técnicas da COSIT, não foram publicadas no Diário Oficial da União, conforme exige o art. 12, inciso I, alínea "b", da PORTARIA RFB nº 1.098, de 08/08/2013. Sendo assim, as Delegacias da Receita Federal de Julgamento não se encontram vinculadas, no caso específico, à NOTA TÉCNICA COSIT nº 08, de 09/04/2014.
- O art. 12 do Decreto-Lei nº 62/1966 goza de presunção de constitucionalidade, sendo competência privativa do Poder Judiciário a análise de eventual violação à Constituição Federal de 1988, respeitada, inclusive, a reserva de plenário prevista no art. 97 da Carta Magna.
- Ainda que se admita que o art. 12 do Decreto-Lei nº 62/1966 veicule um privilégio fiscal e que, por esta razão, não tenha sido recepcionado pela Constituição Federal de 1988 – hipótese aventada para fins meramente argumentativos –, a consequência deste entendimento não pode ser a revogação tácita da norma, por inconstitucionalidade superveniente. O correto, no caso, seria dar uma interpretação evolutiva ao dispositivo, conforme à Constituição, de forma que o tratamento concedido à Impugnante seja estendido também às demais empresas que passaram a operar em regime de livre concorrência, após o advento da Emenda Constitucional nº 09/1995 e da Lei nº 9.478/1997.
- A matriz constitucional distingue o regramento aplicável ao petróleo daquele previsto para os minérios. Muito embora ambos pertençam ao gênero de atividades industriais extrativistas, "petróleo" e "minério" são insumos diferentes, que têm regimes jurídico-constitucionais distintos, fato que se comprova pelo cotejo dos arts. 20, § 1º, e 23, inciso XI, e dos arts. 176 e 177 da Carta Política.

- Neste contexto, a atividade de desenvolvimento de jazidas, foco da presente autuação fiscal, será tratada de forma diversa, conforme o segmento examinado. No setor mineral, o “desenvolvimento” constitui uma fase autônoma; já no setor de petróleo, representa uma atividade inserida na fase de produção, conclusão a que se chega através da análise do art. 24 da Lei nº 9.478/1997 e das disposições contidas na Portaria ANP nº 180/2003. É certo, portanto, afirmar que as despesas com desenvolvimento estão abrangidas no art. 12 do Decreto-Lei nº 62/1966.
- Como o art. 416 do RIR/99 reproduz, em sua inteireza, o art. 12 do Decreto-Lei nº 62/1966, não pode a Fiscalização realizar o lançamento tributário em desacordo com esta norma, que afinal vincula toda a Administração Tributária.
- O art. 12 do Decreto-Lei nº 62/1966 não veicula privilégio algum em favor da Impugnante. A norma em questão presta-se tão somente a conferir o correto dimensionamento da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, estando em linha com a prática contábil internacional, que determina a contabilização do custo de desenvolvimento no momento em que este é incorrido (*Statement of Financial Accounting Standards n. 19 e Accounting Standards Codification Topic n. 932 – Extractive Activities – Oil and Gas*).
- Foi somente com a edição da NOTA TÉCNICA COSIT nº 08, de 09/04/2014, que, pela primeira vez, a Receita Federal sustentou que as despesas de desenvolvimento não estavam abrangidas no art. 12 do Decreto-Lei nº 62/1966. Sendo indiscutível a mudança de critério jurídico adotado pela Receita Federal, há que se aplicar ao caso concreto a regra do art. 146 do CTN, ou seja, a autuação só poderia alcançar fatos geradores ocorridos após 09/04/2014. A mudança de critério jurídico pode ser provada pelo confronto entre a NOTA TÉCNICA COSIT nº 08/2014 (novo posicionamento da Receita Federal) e os atos que a precederam, quais sejam, o PARECER PGFN/CAT nº 2.576/2006, a NOTA COSIT nº 100/2012 e a NOTA COSIT nº 124/2012.
- Caso a autoridade julgadora entenda não ter havido alteração do critério jurídico – o que se admite apenas para fins de argumentação –, caber-lhe-á, ao menos, afastar a exigência da multa e dos juros de mora, tendo em vista o disposto no art. 100, parágrafo único, do CTN.
- O critério utilizado pelo Fisco para apurar o *quantum* supostamente devido, com base na imputação proporcional do pagamento, está em desacordo com o art. 6º do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que só autoriza a exigência de correção monetária e juros de mora.
- A exigência de multa de mora de 20% sobre o tributo postergado não tem previsão legal.
- Descabe incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

É O RELATÓRIO."

Na seqüência, complementa-se o relatório de 1ª Instância.

O Acórdão nº 12-087.799 - 15ª Turma da DRJ/RJO manteve integralmente o crédito tributário e julgou improcedente a Impugnação do contribuinte, conforme a seguinte ementa:

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

Ano-calendário: 2011

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.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2011

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: 2011

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). DESCABIMENTO.

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. "

Inconformada com o Acórdão da DRJ do Rio de Janeiro - RJ, a recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 1703 a 1760), no qual apresenta, em síntese, as seguintes razões de fato e de direito para a reforma da decisão da Instância *a quo*:

- a) Ainda que a norma do art. 12 do Decreto-Lei nº 62/66 não houvesse sido reproduzida no art. 416 do RIR/99, não poderia o Fisco, em face do princípio da legalidade inserto no art. 37 da CRFB/88, deixar de aplicá-la sem que decisão do Poder Judiciário com eficácia *erga omnes* e efeito vinculante a retirasse do mundo jurídico (art. 102, § 2º da CRFB/88), até porque como evidenciado pelo próprio Parecer da PGFN não há uma incompatibilidade evidente, incontestável com as normas supervenientes da mesma ou de superior hierarquia;
- b) Os artigos 12 Decreto-Lei nº 62/66 e 416 do RIR/99 não veiculam benefício ou privilégio fiscal algum para a Recorrente (personalíssimo), mas apenas estabelecem mecanismo necessário ao correto dimensionamento da base de cálculo do IRPJ e CSLL, em atendimento a várias normas e princípios constitucionais e do Código Tributário Nacional, sendo inaplicável ao caso o artigo 173, § 2º da CRFB/88;
- c) Mas, ainda que tal regra veiculasse um benefício ou privilégio fiscal, eventual inconstitucionalidade superveniente - EC 9/95 e Lei nº 9.478/97 - seria parcial, ou seja, atingiria apenas o aspecto subjetivo da norma, ou seja, a parte em que se refere à Recorrente, "A Petróleo Brasileiro S.A. - Petrobras a autorizar, em face do princípio da igualdade, a sua interpretação evolutiva por força da qual qualquer outra empresa que se dedicar a essa mesma atividade deverá subsumir-se às mesmas regras aplicáveis no passado apenas à Recorrente;
- d) O aspecto objetivo da regra de dedução - art. 12 Decreto-Lei nº 62/66 e 416 do RIR/99 não se alterou em face do advento da Lei nº 9.478/97, das normas regulatórias e dos Contratos de Concessão que trouxeram 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 inserida na fase de "lavra ou produção" de petróleo (art. 6o, XII, XV e XVI c/c art. 24, parágrafo 2o) (Portaria ANP nº 180/2003, item 1.3 e quadro) (Contrato de Concessão da 13a Rodada de Licitações da ANP (minuta), cláusulas 1.3.21 e 1.3.24) (doutrina especializada) e (ii) os gastos de desenvolvimento são operacionais, sendo dedutíveis por força do art. 416 e 299 do RIR/99;
- e) Além de a matriz constitucional distinguir o petróleo e o minério, o "desenvolvimento" no setor petrolífero é etapa da fase de produção, sendo fase autônoma apenas no setor mineral;

-
- f) Existe norma especial de dedutibilidade que trata da "prospecção e extração de petróleo cru" (art. 416 do RIR/99), assim como existe norma que trata da "pesquisa ou lavra de minérios" (artigos 325 e 349 do RIR/99). As duas normas especiais são excludentes, cada uma regendo um campo de atuação específico;
 - g) Os artigos 325 e 349 do RIR/99 não se referem à atividade petrolífera, mas à lavra de minérios atividades com regime distinto conforme a CRFB/88 (art. 176 e 177 da CRFB/88 e art. 23, XI e 20, par. 1º);
 - h) O artigo 416 do RIR/99 - Decreto 3.000/1999, cuja base legal é o art. 12 do DL 62/66, sendo ato do Poder Executivo editado após o advento da CRFB/88, da EC 9/95 e da Lei 9.478/97, é vinculante para todos os agentes e autoridades administrativas porque representa o entendimento da Administração Federal, não cabendo por parte da fiscalização qualquer questionamento quanto à sua aplicação;
 - i) Houve alteração do critério jurídico aplicando-se ao caso o artigo 146 do CTN;
 - j) A Recorrente sempre atendeu às normas administrativas em especial o art. 416 do RIR/99 aplicando-se ao caso, quando menos o artigo 100 do CTN; e
 - k) O cálculo da postergação foi feito por imputação com aplicação de multa de mora, tudo em desacordo com o art. 6º do DL 1.598/78.

Em resposta, a Procuradoria da Fazenda Nacional ofereceu Contrarrazões (fls. 1858 a 1883), rebatendo todas as alegações da Recorrente e reforçando os argumentos jurídicos de procedência do lançamentos, trazidos no Termo de Verificação Fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

A Recorrente incorre em gastos que podem ser agrupados como referentes à etapa de “desenvolvimento” da produção de petróleo e gás, e que esses gastos, embora contabilizados no ativo para fins de apuração do lucro conforme as regras societárias, são deduzidos pela Recorrente como despesa na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

A Recorrente 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.

Art 12. A Petróleo Brasileiro S. A. - PETROBRÁS - poderá deduzir, para efeito de determinação do lucro sujeito à tributação, as importâncias aplicadas em cada exercício na **prospecção e extração do petróleo cru**. (Revogado pela Medida Provisória nº 795, de 2017.)

Constata-se pela leitura do Termo de Verificação Fiscal, que o entendimento da Fiscalização foi no sentido que o art. 12 do DL 62/1966 jamais autorizou a dedução dos gastos com o desenvolvimento do campo de petróleo como despesa. Argumenta a Autoridade Fiscal que o art. 12 do DL 62/1966 facultou a dedução dos gastos com prospecção e extração do petróleo, não havendo que se falar em interpretação extensiva da norma para o gasto com desenvolvimento. Afirma que a Recorrente deduziu os gastos com o desenvolvimento do campo de petróleo de forma contrária ao disposto no art. 12 do DL 62/1966 e, ainda mais, criou para si uma forma de redução da base de cálculo de tributos que desborda frontalmente do limite previsto art. 173, §2º da CF/88.

Para esclarecer o litígio, reproduz-se a seguir, parcialmente, a exposição de motivos da Medida Provisória nº 795, de 17 de agosto de 2017, convertida na Lei nº 13.586 de 2017 que dispõe sobre o tratamento tributário das atividades de exploração e de desenvolvimento de campo de petróleo ou de gás natural, altera a Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, e institui regime tributário especial para as atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos.

Submeto à apreciação de Vossa Excelência o Projeto de Medida Provisória que dispõe sobre o tratamento tributário das atividades de exploração e de desenvolvimento de campo de petróleo, altera o art. 1º da Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e o § 3º do art. 77 da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, e institui regime tributário especial para as atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos.

2. A Medida Provisória tem por objetivo aprimorar a legislação tributária aplicada às empresas do setor de petróleo estabelecendo regras claras de tributação,

dando segurança jurídica às empresas e à Administração Tributária e incentivando os investimentos na indústria petrolífera no Brasil.

3. O art. 1º desta Medida Provisória visa a atualizar a terminologia utilizada pela legislação tributária de forma a tornar incontroverso o tratamento tributário dado às importâncias aplicadas, em cada período de apuração, nas **atividades de pesquisa e de desenvolvimento para a produção de petróleo**, e a reduzir a litigiosidade atualmente existente nas esferas administrativas e judiciais.

3.1. **O litígio tem origem nas dúvidas acerca da possibilidade de dedução imediata dos gastos efetuados nas atividades de pesquisa e de desenvolvimento dos projetos relativos à produção de petróleo na apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, em razão da aplicação do disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 21 de novembro de 1966.**

3.2. O referido dispositivo autoriza a Petróleo Brasileiro S.A. - PETROBRÁS a deduzir, para efeito de determinação do lucro sujeito à tributação, as importâncias aplicadas em cada exercício na prospecção e extração do petróleo cru. Entretanto, com a extinção do monopólio que a empresa estatal mantinha desde sua criação, para a pesquisa, lavra, refino e transporte de petróleo e gás natural, questionou-se a vigência do tratamento tributário em tela, já que concedia incentivo fiscal a uma sociedade de economia mista, não extensivo às demais empresas do setor, contrariando o § 2º do art. 173 da Constituição Federal.

3.3. A questão ganha contornos mais graves em razão de o tratamento tributário favorecido concedido à empresa estatal se encontrar atualmente reproduzido no art. 416 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR.

3.4. Avaliando as atividades inerentes à exploração de petróleo e gás natural, pode-se identificar três diferentes atividades relacionadas ao setor: (i) prospecção ou exploração, (ii) desenvolvimento; e (iii) extração. Atualmente, conforme definições constantes nos arts. 6º e 24 da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, essas atividades passaram a ser divididas em duas fases: (i) pesquisa ou exploração; e (ii) produção, na qual estão compreendidos os gastos com seu desenvolvimento.

3.5. **O entendimento da Administração Tributária é no sentido de que se admite a dedução, a título de despesas, das importâncias aplicadas em cada período na fase de pesquisa de petróleo, conforme § 1º do art. 53 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, que autoriza a dedução das despesas com prospecção e cubagem de jazidas ou depósitos, realizadas por concessionários de pesquisa ou lavra de minérios.**

3.6. **Em relação às despesas incorridas nas atividades de desenvolvimento, a Administração Tributária as considerava como gasto pré-operacional, que viabiliza o início da extração de petróleo propriamente dita, não podendo ser deduzida para fins de apuração do IRPJ e da CSLL do período, sendo passível somente de exaustão.**

3.7. Por outro lado, os contribuintes entendem que as despesas com a atividade de desenvolvimento integram a fase de produção de petróleo - por meio do §2º do art. 24 da Lei nº 9.478, de 1997 -, podendo ser deduzidas integralmente da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no período conforme previsto no art. 416 do Decreto nº 3.000, de 1999. Recentemente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) proferiu decisão favorável aos contribuintes que deduziram integralmente as despesas na etapa de desenvolvimento, considerando que estes gastos integram a fase de produção prevista nos Contratos de Concessão.

3.8. Essa divergência de entendimentos tem gerado aumento de litígios, tanto na esfera administrativa quanto na judicial, e insegurança jurídica para as empresas e para a Administração Tributária. As perdas de arrecadação, caso seja confirmado o entendimento sustentado pelo Carf, podem chegar a vultosos montantes.

3.9. Nesse sentido, o art. 1º dispõe sobre a dedução, para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, dos gastos aplicados nas atividades de exploração e produção de petróleo e gás natural. O seu § 1º reafirma, nessa nova legislação, que os gastos realizados com atividades de desenvolvimento devem ser ativados e estarão sujeitos à exaustão. Os §§ 2º a 4º autorizam que, a partir de 2018, o reconhecimento da despesa de exaustão para fins tributários seja efetuado de forma acelerada mediante aplicação de um fator de dois inteiros e cinco décimos.

3.10. Dispõe o § 4º do art. 114 da Lei nº 13.473, de 8 de agosto de 2017 - Lei de Diretrizes Orçamentárias para 2018, que "Os projetos de lei aprovados ou as medidas provisórias que resultem em renúncia de receita em razão de concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária, financeira, creditícia ou patrimonial, ou que vinculem receitas a despesas, órgãos ou fundos, deverão conter cláusula de vigência de, no máximo, cinco anos". Em atendimento a tal dispositivo, foi estipulada a data de 31 de julho de 2022 como marco para a fruição da exaustão acelerada prevista nos §§ 2º a 4º do art. 1º. Tal disposição implica que o benefício, após este prazo, se encerra. No entanto, tendo em vista que o ciclo de exploração e produção da indústria de petróleo necessita de prazos mais largos do que cinco anos para atingir sua completude, o benefício poderá ser prorrogado por igual período, mediante novo ato legal.

3.11. Acrescente-se que essa redação, que introduz a exaustão acelerada no reconhecimento da despesa correspondente, diminui o montante em risco de perda na arrecadação, pois, prevalecendo o entendimento do Carf, o montante de R\$ 17,9 bilhões deverá ingressar de forma incontroversa nos cofres públicos no período de 2018 a 2020. Nesse sentido, tal medida, mesmo que preveja no item 10 renúncia potencial de receitas, garante uma arrecadação relevante.

Verifica-se que, conforme citado na exposição de motivos da Medida Provisória nº 795/2017, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) proferiu decisão favorável aos contribuintes que deduziram integralmente as despesas na etapa de desenvolvimento, considerando que estes gastos integram a fase de produção prevista nos Contratos de Concessão. Especificamente quanto à Recorrente, nos processos administrativos fiscais nº 16539.720.015/2014-63 e 16682.722967/2015-49 referente aos lançamentos por

inobservância do regime de escrituração, respectivamente, dos anos-calendário de 2009 e 2010, deu-se provimento ao recurso voluntário.

Observa-se que o presente processo trata de exigência de trata de exigência de crédito tributário fundamentados em fato idêntico aos processos administrativos fiscais nº 16539.720.015/2014-63, relator Conselheiro Caio César Nader Quintella e 16682.722967/2015-49, relator Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães.

Ressalta-se que na decisão proferida nos processos nº 16539.720.015/2014-63 e 16682.722967/2015-49, prevaleceu, dentre outras, as seguintes conclusões:

- 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. Assim, ao art. 416 do RIR/99 é devida toda a presunção de constitucionalidade, legalidade e dever de observância.
- No presente caso, nota-se que não foi trazida qualquer demonstração de efetivo prejuízo concorrencial às demais empresas extratoras de petróleo cru. Conforme afirmação contida no Parecer PGFN/CAT nº 2576/2006, 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.
- 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. 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.
- 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.
- As despesas com a atividade de desenvolvimento integram a fase de produção de petróleo, conforme previsão do art. 24 §2º da Lei nº 9.478/97 - podendo ser deduzidas integralmente da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no período conforme previsto no art. 416 do Decreto nº 3.000, de 1999.

- 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.
- Inaplicabilidade da legislação do setor de minérios (artigos 349 e 325 do RIR/99), haja vista a existência de legislação específica do setor 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.
- A natureza dos gastos com a etapa de desenvolvimento também se amolda ao disposto no art. 299 do RIR/99 quanto às despesas operacionais e, portanto, dedutíveis. Até porque, 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.

No presente caso, por tratar de processo que trata da exigência de crédito tributário fundamentado em fato idêntico aos processos administrativos fiscais nº 16539.720.015/2014-63 e 16682.722967/2015-49, adota-se e aplica-se os mesmos entendimentos daqueles processos em relação às despesas com a atividade de desenvolvimento do ano-calendário de 2011.

Diante disso, adota-se o decidido pela CARF sobre o tema, nos termos do art. 50, § 1º, da Lei nº 9.784/99, passando a reproduzir as razões de decidir do Acórdão nº 1402-002.419 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária:

"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 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 autuada, 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/99¹ (que trata de Despesas com Pesquisas Científicas ou Tecnológicas), analisadas e combinadas com as regras do art. 325 do RIR/99².

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

¹ 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.

² 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;

circunstância hipotética contemplada nesses pronunciamentos e caso concreto, colhido pela Fiscalização.

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 fatos 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)".

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 seqüência, 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. 37³ 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. 97⁴ 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 95/98⁵, atestam sua força de Lei, vigência, aplicabilidade e eficácia.

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

³ 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: (...)

⁴ 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.

⁵ 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.

Cabe somente ao Poder Judiciário o controle de constitucionalidade das leis, normativos e atos do Poder Público⁶, 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 Fagundes⁷ 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.

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.

⁶ 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 laws 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>

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

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 III 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.

2.2.2.22 A decretação de invalidade 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 CTN⁸.

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

⁸ 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.

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.

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 COSIT 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 Ataliba⁹, 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

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

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.

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 fluídos 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).

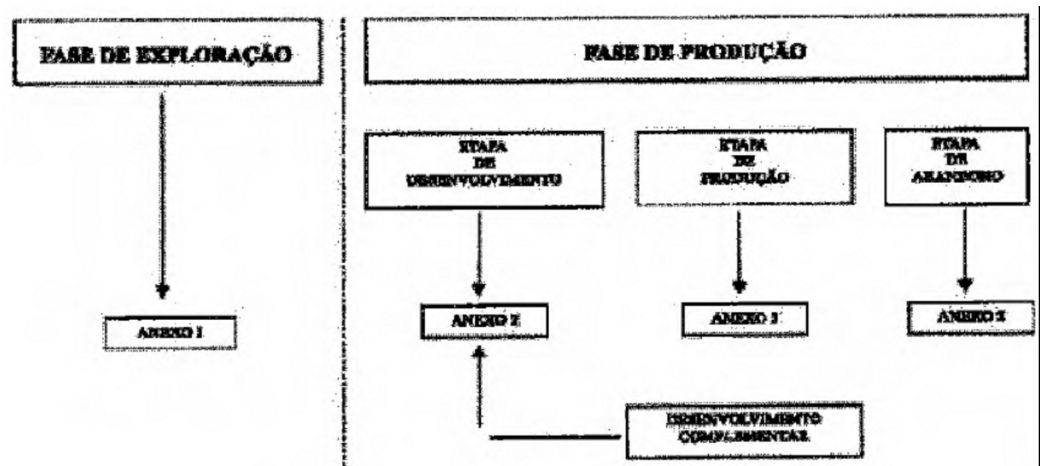
Nessa toada, se, para fins contratuais, as atividades de desenvolvimento estão inseridas na fase de produção e, por sua vez, todos os gastos e receitas percebidos estão diretamente atrelados a esses contratos, essa inclusão, legalmente determinada, reafirma a abrangência total da autorização contida 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/99¹⁰, classificando-se como despesa dedutível - independentemente da inteligência do art. 416 do RIR/99.

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

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

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 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 aplainamento 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."

Com base nas razões de decidir do Acórdão nº 1402-002.419 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, é inequívoco que as despesas na fase de desenvolvimento, no ano-calendário de 2011, podiam ser deduzidas para fins de apuração do IRPJ e CSLL, com fulcro no art. 416 do RIR/99.

Quanto à exigência de CSLL, decorrendo esta 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.

Processo nº 16682.722542/2016-11
Acórdão n.º **1402-003.360**

S1-C4T2
Fl. 1.933

Conclusão

Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, cancelando os lançamentos.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias