



**ABDF 2019**

**IV CONGRESSO  
INTERNACIONAL  
DE DIREITO TRIBUTÁRIO  
DO RIO DE JANEIRO**

Em homenagem ao Professor  
**Ricardo Lobo Torres**

# Controvérsias tributárias decorrentes do art. 1º da Lei n. 13.586/17

Aspectos Atuais da Tributação sobre Petróleo  
e Gás

**Jaime Andrade**

jaime.andrade@pwc.com

 **ABDF**  
ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA  
DE DIREITO FINANCEIRO



## Aspectos Atuais da Tributação sobre Petróleo e Gás

Controvérsias tributárias decorrentes do artigo 1º da Lei n.  
13.586/17 - Gastos incorridos nas atividades de exploração e  
de produção de O&G

## Dos gastos exploratórios

### ARTIGO 1º, CAPUT, DA LEI N. 13.586/17

Art. 1º Para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), **poderão ser integralmente deduzidas** as importâncias aplicadas, em cada período de apuração, nas **atividades de exploração** e de produção de jazidas de petróleo e de gás natural, definidas no art. 6º da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997, observado o disposto no § 1o deste artigo.

### ART. 2º, § 1º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N. 1.778/17

§ 1º As importâncias aplicadas na atividade a que se refere o caput **compreendem os gastos com operações ou atividades que tenham por objetivo a descoberta, a identificação** de jazidas de petróleo ou de gás natural e a **avaliação de eventual descoberta** de petróleo ou de gás natural **para determinação de sua comercialidade**, realizadas na área geográfica que compreende os blocos de exploração para os quais o contribuinte detém a outorga do direito de exploração em decorrência de contratos de concessão, partilha ou cessão onerosa, individualmente ou em regime de consórcio.

[...]

§ 5º Para os fins previstos nesta Instrução Normativa, a **fase de exploração estende-se até o término do prazo definido em contrato** com a Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), **até o momento de devolução** total da área do bloco de exploração à ANP, ou **até a entrega da Declaração de Comercialidade** à ANP, o que ocorrer primeiro.



## Dos gastos exploratórios



### DECRETO-LEI N. 62/66

Garantia exclusiva à Petrobras do direito de deduzir as importâncias aplicadas na exploração e produção do petróleo cru.



### EMENDA CONSTITUCIONAL N. 9/95

Fim do monopólio estatal do petróleo no Brasil.

Legislação tributária anteriormente vigente permanece inalterada



### INTENSOS DEBATES

Dedutibilidade através da exaustão de recursos minerais (art. 330 RIR/99 e art. 336 RIR/18)

Insegurança jurídica

Autuações

Ofensa ao princípio da isonomia e Desrespeito à equiparação normativa prevista na CRFB/88 (privilegio fiscal para a Petrobras).



### MEDIDA PROVISÓRIA N. 795/17

Revoga o artigo 12 do Decreto-lei 62/66 e traz regras fiscais específicas para a indústria.

Convertida na Lei n. 13.586/17.

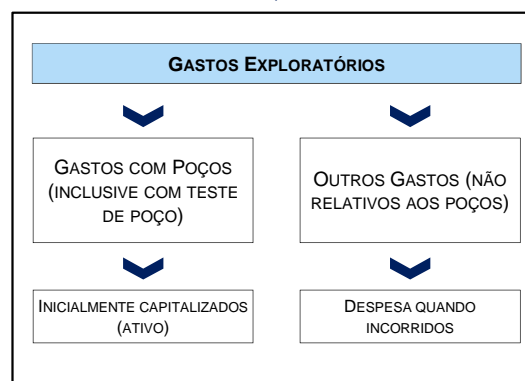


## Dos gastos exploratórios

### DEFINIÇÃO (CONFORME IN RFB N. 1.778/17)

- I. Aquisição e processamento de dados geológicos e geofísicos;
- II. Estudos e levantamentos topográficos, aéreos, geológicos e geofísicos, incluindo sua interpretação;
- III. Perfuração para a avaliação e identificação de áreas de jazidas e a sua respectiva aquisição de equipamentos;
- IV. Abandono de poços exploratórios;
- V. Execução de testes de formação e de produção para a avaliação da descoberta; e
- VI Implantação das instalações necessárias ao suporte das atividades previstas nos itens acima, inclusive gastos com serviços e obras de engenharia civil e com infraestrutura na fase de exploração onshore.

### TRATAMENTO CONTÁBIL (MÉTODO "SUCCESSFUL EFFORTS")



## Dos gastos exploratórios



### TRATAMENTO TRIBUTÁRIO (DEDUTIBILIDADE)

- 1. Gastos com poços ("perfuratórios"), inicialmente capitalizados**
  - 1.1 Dedução via amortização ou quando da baixa por poço não economicamente viável; ou
  - 1.2 Faculdade de dedução quando incorridos.
- 2. Gastos não relacionados ao poço ("não perfuratórios")  
Despesa quando incorridos e dedução no mesmo momento.**



### SITUAÇÕES HIPOTÉTICAS

- 1. Gastos com poços**
  - (a) Temporariamente capitalizados;
  - (b) Capitalizados → reserva provada;
  - (c) Anteriormente capitalizados, mas baixados por não ser comercialmente viável (poço seco).
- 2. Gastos não relacionados ao poço**
  - (d) Registrados como despesa quando incorridos.



### VALOR DEDUTÍVEL *\*Avaliação de efeito diverso*

#### Desdobramentos possíveis:

- (a) → dedução integral e imediata.  
*Pode ser parcial?  
Deve ser linear?*
- ?** *Deve ser uniforme (todos os gastos)?  
Pode-se optar pelo período (somente em determinados meses ou trimestres ou anos)?*
- (b) → dedução à medida da amortização do bem.  
*Há alteração da natureza dos gastos?*
- ?** *Perda da possibilidade de dedução antecipada?*
- (c) → dedução integral, desde que não deduzidos anteriormente.

# Dos gastos nas atividades de desenvolvimento



## ARTIGO 1º, §§ 1º A 4º, DA LEI N. 13.586/17

§ 1º A **despesa de exaustão** decorrente de ativo formado mediante gastos aplicados nas **atividades de desenvolvimento** para viabilizar a produção de campo de petróleo ou de gás natural **é dedutível** na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

§ 2º Para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, **poderá ser considerada a exaustão acelerada do ativo** de que trata o § 1º deste artigo, **calculada mediante a aplicação da taxa de exaustão**, determinada pelo método das unidades produzidas, **multiplicada por dois inteiros e cinco décimos**.

§ 3º A **quota de exaustão acelerada** de que trata o § 2º deste artigo **será excluída** do lucro líquido, e o **total da exaustão acumulada, incluídas a normal e a acelerada**, não poderá ultrapassar o custo do ativo.

## ART. 3º, § 1º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N. 1.778/17

§ 1º As atividades de desenvolvimento a que se refere o caput são o **conjunto de operações e investimentos destinados a viabilizar as atividades de produção** de um campo de petróleo ou de gás natural por meio do estabelecimento da infraestrutura necessária dentro do campo produtor.

[...]

§ 3º As **atividades de desenvolvimento iniciam-se com a entrega**, pelo concessionário, da **Declaração de Comercialidade** à ANP, e **podem coexistir com as atividades de produção**.



# Dos gastos nas atividades de desenvolvimento



## FASE DE DESENVOLVIMENTO

Consiste, na verdade, em uma das etapas da Fase de Produção.

**Etapas de desenvolvimento:** quando toda a infraestrutura necessária à efetiva produção do campo é implantada. Neste momento são realizadas, por exemplo, a perfuração dos poços produtores, a instalação das plataformas de petróleo e a construção dos gasodutos e oleodutos que escoarão a produção.

\*Fonte site da ANP, acesso em 21 de março de 2019 (<http://www.anp.gov.br/exploracao-e-producao-de-oleo-e-gas/gestao-de-contratos-de-e-p/fase-de-producao>)

## ATIVIDADES DE DESENVOLVIMENTO

Consideram-se atividades de desenvolvimento as seguintes operações **realizadas em cada campo produtor**:

- I - os estudos necessários e associados ao planejamento e implantação de projetos, análise de reservatórios e de sistemas de produção e a obtenção das licenças necessárias para a implantação de projetos;
- II - a perfuração e completação de poços de produção e de injeção; e
- III - a construção de instalações de extração, coleta, tratamento, armazenamento e transferência de petróleo e gás natural, de plataformas marítimas, tubulações, unidades de tratamento de petróleo e gás natural, equipamentos para cabeça de poço, tubos de produção, linhas de fluxo, tanques e demais instalações exclusivamente destinadas à extração, e a construção de oleodutos e gasodutos e as respectivas estações de compressão e bombeio, ligados diretamente ao escoamento da produção, até o final do trecho que serve exclusivamente ao escoamento, excluídos os ramais de distribuição secundários, feitos com outras finalidades. \*Conforme IN RFB n. 1.778/17, art. 3º, § 2º



## Dos gastos nas atividades de desenvolvimento

### Como deve ser calculada a quota de exaustão acelerada?

Considerando uma exaustão contábil de R\$ 100, o total da dedução de exaustão, para fins fiscais, será de R\$ 250 (2,5) ou R\$ 350 (2,5 + 1)?

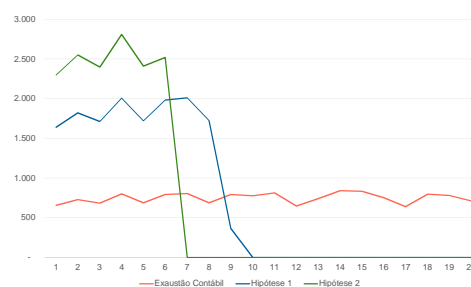


## Dos gastos nas atividades de desenvolvimento

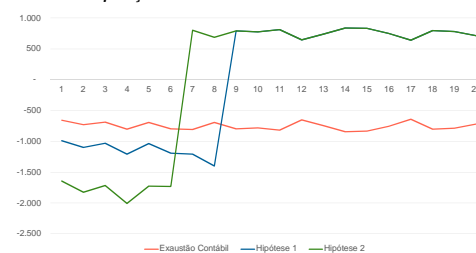
- Exemplo ilustrativo das diferentes interpretações dos §§ 2º e 3º do art. 1º

Período	Produção (mil bbl)	Exaustão Contábil	Hipótese 1 Exaustão contábil*2,5	Hipótese 2 Exaustão contábil*3,5
1	6.570	657	1.643	2.300
2	7.300	730	1.825	2.555
3	6.860	686	1.715	2.401
4	8.030	803	2.008	2.811
5	6.890	689	1.723	2.412
6	7.940	794	1.985	2.523
7	8.050	805	2.013	-
8	6.900	690	1.725	-
9	7.950	795	365	-
10	7.790	779	-	-
11	8.140	814	-	-
12	6.480	648	-	-
13	7.430	743	-	-
14	8.410	841	-	-
15	8.340	834	-	-
16	7.530	753	-	-
17	6.420	642	-	-
18	7.980	798	-	-
19	7.840	784	-	-
20	7.150	715	-	-
<b>Total</b>	<b>150.000</b>	<b>15.000</b>	<b>15.000</b>	<b>15.000</b>

\*Dados hipotéticos: Ativo R\$ 15 mil e Reserva Provida R\$ 150 mil



Reflexo nas apurações do IRPJ e da CSLL



# Dos gastos nas atividades de desenvolvimento



## Referência (Lei) → Exaustão Acelerada vs. Exaustão Normal vs. Exaustão Acumulada

Art. 1º, § 2º → Referência **exclusivamente** ao termo de “exaustão acelerada”

Art. 1º, § 3º → Referência aos termos de “exaustão acumulada” e “exaustão normal **e** acelerada”

## Referência (IN) → Exaustão Acelerada vs. Exaustão Normal e Acelerada vs. Exaustão Acumulada

Art. 5º, *caput* → Referência **exclusivamente** ao termo de “exaustão acelerada”

Art. 5º, § 3º → Referência aos termos de “exaustão acumulada” e “exaustão normal **e** acelerada” → “§ 3º A **quota de exaustão acelerada** de que trata o *caput* **constituirá exclusão** do lucro líquido na parte A do e-Lalur e do e-Lacs e será controlada na Parte B, e o total da **exaustão acumulada, incluídas a normal e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo do ativo ou da parcela do ativo.**”

## Exposição de Motivos n. 100/2017 MF (MP n. 795/17)

“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.”

## Lei Complementar n. 95/98 (dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis)

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:

III - para a obtenção de **ordem lógica**:

c) expressar por meio dos parágrafos os **aspectos complementares** à norma enunciada no *caput* do artigo **e** as **exceções à regra** por este estabelecida;



# Dos gastos nas atividades de desenvolvimento



## COMO A DEPRECIACÃO ACELERADA É TRATADA EM OUTROS ATOS LEGAIS?

### LEI N. 12.788/13

Art. 1º Para efeito de apuração do imposto sobre a renda, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real terão direito à depreciação acelerada, calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida multiplicada por 3 (três), **sem prejuízo da depreciação contábil**.

### LEI N. 8.191/91

Art. 2º Fica instituída a **depreciação acelerada**, calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, multiplicada por dois, **sem prejuízo da depreciação normal** das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos novos destinados ao uso na produção industrial, incorporados ao ativo fixo do adquirente até 31 de dezembro de 1993 e utilizados no processo de produção para efeito de apuração do Imposto de Renda.

### LEI N. 8.981/95

§ 1º A depreciação acelerada de que trata este artigo será calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, **sem prejuízo da depreciação normal**.

*\*possibilidade de depreciação acelerada dos equipamentos Emissores de Cupom Fiscal – ECF*

### LEI N. 9.449/97

Art. 12. As pessoas jurídicas, tributadas com base no lucro real, poderão promover depreciação acelerada, em valor correspondente à depreciação normal **e sem prejuízo desta**, do custo de aquisição ou construção de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos [...].



## Dos gastos nas atividades de desenvolvimento



### COMO A DEPRECIÇÃO ACELERADA É TRATADA EM OUTROS ATOS LEGAIS?

Lei n. 11.727/08

Art. 1o Para efeito de apuração da base de cálculo do imposto de renda, a pessoa jurídica que explore a atividade de hotelaria poderá utilizar depreciação acelerada incentivada de bens móveis integrantes do ativo imobilizado, adquiridos a partir da data da publicação da Medida Provisória no 413, de 3 de janeiro de 2008, até 31 de dezembro de 2010, calculada pela aplicação da taxa de depreciação admitida pela legislação tributária, **sem prejuízo da depreciação contábil**.

Lei n. 11.774/08

Art. 11. Para efeito de apuração do imposto de renda, as empresas industriais fabricantes de veículos e de autopeças terão direito à depreciação acelerada, calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, multiplicada por 4 (quatro), **sem prejuízo da depreciação normal** das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, relacionados em regulamento, adquiridos entre 1o de maio de 2008 e 31 de dezembro de 2010, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

MP n. 2.159-70

**Depreciação integral** - Art. 6º Os bens do ativo permanente imobilizado, exceto a terra nua, adquiridos por pessoa jurídica que explore a atividade rural, para uso nessa atividade, **poderão ser depreciados integralmente** no próprio ano da aquisição.

Lei n. 8.383/91

**Depreciação em quotas** - Art. 46 As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão depreciar, **em vinte e quatro quotas mensais**, o custo de aquisição ou construção de máquinas e equipamentos novos, adquiridos entre 1º de janeiro de 1992 e 31 de dezembro de 1994, utilizados em processo industrial da adquirente. § 1º A **parcela da depreciação acelerada que exceder à depreciação normal constituirá exclusão** do lucro líquido e será escriturada no livro de apuração do lucro real.



## Dos gastos nas atividades de desenvolvimento



### INCERTEZAS RELACIONADAS À MODALIDADE DE DEPRECIÇÃO ACELERADA



#### QUESTIONAMENTOS

- (i) O coeficiente de 2,5 (exaustão acelerada) já contempla ou não a quota de exaustão contábil?
- (ii) Aplicável a todos os ativos ou possibilidade de aplicação para ativos selecionados?
- (iii) Procedimento uniforme ou possibilidade de optar em determinado período e outro não?
- (iv) A quota poderá ser inferior a 2,5?



#### RECOMENDAÇÕES

1. Avaliação de efeito diverso / regime de competência;
2. Controles suficientes e confiáveis;
3. Total da exaustão acumulada, incluídas a normal e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo do ativo

### INCERTEZAS



## Das quotas de depreciação

### ARTIGO 1º, §§ 5º E 6º, DA LEI N. 13.586/17

§ 5º Quanto **às máquinas, aos equipamentos e aos instrumentos** facilitadores aplicados nas **atividades de desenvolvimento da produção**, a **depreciação dedutível**, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, deverá ser realizada **de acordo com as taxas publicadas periodicamente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil**, para cada espécie de bem, em condições normais ou médias.

§ 6º Sem prejuízo do disposto no § 5º deste artigo, fica assegurado ao contribuinte o **direito de computar a quota efetivamente adequada às condições de depreciação das suas máquinas, equipamentos e instrumentos facilitadores** aplicados nas atividades de desenvolvimento da produção, desde que faça **prova dessa adequação**, quando adotar taxa diferente da publicada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

### ART. 6º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB N. 1.778/17

§ 1º São considerados **equipamentos e instrumentos facilitadores** os equipamentos de sísmica, sondas e equipamentos de perfuração, veículos, equipamentos e máquinas de construção civil, ferramentas e outros equipamentos e máquinas utilizados no suporte às operações e atividades de desenvolvimento de campos produtores de petróleo ou gás natural.



## Das quotas de depreciação

- § 5º - Aplicável única e exclusivamente aos **bens tangíveis** utilizados nas atividades de desenvolvimento da produção;
- § 6º - Possibilidade de utilização do método UOP ("unit of production method");
- Importância da existência de controles hábeis a comprovar as quotas utilizadas;
- Aplicação do método de forma consistente.





**Muito Obrigado!**

Jaime Andrade  
PwC Tax Partner  
[jaime.andrade@pwc.com](mailto:jaime.andrade@pwc.com)  
+55 21 98129 1632