

# SEMINÁRIO TRIBUTAÇÃO SETORIAL INDÚSTRIA DE ÓLEO E GÁS

REALIZAÇÃO

---



GRUPO DE DEBATES TRIBUTÁRIOS



# **EXAUSTÃO ACELERADA NA APURAÇÃO DO IRPJ E DA CSLL (IN 1.718/17) E NO CÁLCULO DA PARTICIPAÇÃO ESPECIAL (RANP 12/14)**

**A INTER-RELAÇÃO ENTRE AS BASES DE CÁLCULO DO  
IRPJ/CSLL E DA PARTICIPAÇÃO ESPECIAL**

**Sergio André Rocha**

Professor de Direito Financeiro e Tributário da  
Uerj. Livre-Docente em Direito Tributário pela  
USP. Advogado e Pareceria a.

**Alguns Comentários sobre a  
Dedução de Importâncias  
Aplicadas em Atividades de  
Exploração,  
Desenvolvimento e Produção  
(IRPJ/CSLL)**

# Dedução de Gastos na Sistemática da Lei nº 13.586/17

**Atividades de Exploração  
&  
Atividades de Produção**  
(artigo 1º, *caput*)

- Dedução Integral
- Depreciação ou amortização linear

**Atividades de Desenvolvimento**  
(artigo 1º, par. 1º a 6º)

- Exaustão (com possibilidade de aceleração)
- Depreciação ou amortização linear

# Dedução de Gastos na Sistemática da Lei nº 13.586/17

## Lei nº 13.586/2017

“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.”

# Dedução de Gastos na Sistemática da Lei nº 13.586/17

## Artigo 1º da Lei nº 13.586/2017

- Interpretação da palavra “**poderão**”.
  - Faculdade de dedução integral das importâncias aplicadas nas atividades de exploração e produção.
  - A dedução integral poderá ocorrer em **período posterior** àquele em que as importâncias foram aplicadas?
  - A dedução integral poderá ser aplicada a **ativos constituídos anteriormente** à entrada em vigor da Lei nº 13.586/2017?
- Regulamentação: Artigo 2º e 6º-A da IN nº 1.778/2017.

# Dedução de Gastos na Sistemática da Lei nº 13.586/17

## Artigo 1º, § 1º, da Lei nº 13.586/2017

- A utilização da exaustão como critério de utilização dos encargos do perecimento de recursos naturais.
  - A exaustão se aplica sobre o ativo formado pelas importâncias aplicadas nas **atividades de desenvolvimento**.

“§ 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.”

# Dedução de Gastos na Sistemática da Lei nº 13.586/17

## Artigo 1º, § 2º, da Lei nº 13.586/2017

- Definição da **taxa de exaustão**: a definição prevista no artigo 1º, § 2º é da taxa em si. Não é restrita à aceleração do encargo de exaustão.
  - Se a empresa não usar a regra de aceleração, ainda assim se aplicam as regras sobre o cálculo da taxa de exaustão?

“§ 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.”



# Dedução de Gastos na Sistemática da Lei nº 13.586/17

## Artigo 1º, § 2º, da Lei nº 13.586/2017

- Aceleração do encargo de exaustão e a interpretação da palavra “**poderá**”:
  - Possibilidade de decisão quanto à aceleração “ativo a ativo”.
  - Possibilidade de interrupção e recomeço da aceleração a cada ano-calendário.
  - O benefício é 2,5% ou 3,5% (contábil + exclusão)?

# Dedução de Gastos na Sistemática da Lei nº 13.586/17

## Artigo 3º da IN nº 1.778/2017

- Delimitação de ativo de desenvolvimento: infraestrutura necessária para a produção.

“§ 4º O limite da infraestrutura para fins de gastos com atividades de desenvolvimento que estarão sujeitos a amortização acelerada de que trata o art. 5º será:

E - a válvula de saída do tanque de estocagem da produção no campo de produção, quando o transporte da produção se realizar por navios, caminhões ou trens; ou

II - a entrada do terminal marítimo de recebimento da produção de petróleo ou gás natural offshore, quando o escoamento da produção se der por oleoduto ou gasoduto, ou a entrada da estação de tratamento de gás natural, ou a interseção dos oleodutos ou gasodutos já existentes, que captam a produção de outros campos em terra ou mar a fim de levá-la a refinarias, estações de processamento de gás natural ou terminais de embarque, o que ocorrer primeiro.”

# **Depreciação e Amortização na Base de Cálculo da Participação Especial e sua Inter-relação com a Legislação do Imposto de Renda**

# **A Base de Cálculo da Participação Especial na Lei nº 9.478/97**

# A Base de Cálculo da Participação Especial

- **Lei nº 9.478/97**

“Art. 50. O edital e o contrato estabelecerão que, nos casos de grande volume de produção, ou de grande rentabilidade, haverá o pagamento de uma participação especial, a ser regulamentada em decreto do Presidente da República.

§ 1º A participação especial será aplicada sobre a receita bruta da produção, **deduzidos os royalties, os investimentos na exploração, os custos operacionais, a depreciação e os tributos previstos na legislação em vigor. [...].”**

# A Base de Cálculo da Participação Especial

- **Decreto nº 2.705/98**

“Art. 22. Para efeito de apuração da participação especial sobre a produção de petróleo e de gás natural serão aplicadas alíquotas progressivas sobre a receita líquida da produção trimestral de cada campo, **consideradas as deduções previstas no § 1º do art. 50 da Lei nº 9.478, de 1997**, de acordo com a localização da lavra, o número de anos de produção, e o respectivo volume de produção trimestral fiscalizada.”

- O Decreto nº 2.705/98 se limitou a fazer referência à regra prevista na Lei nº 9.478/97, reforçando o racional da dedução ampla dos custos operacionais.

# A Base de Cálculo da Participação Especial

- **Lei nº 9.478/97**
- Mesmo não sendo tributo, a Participação Especial tem sua estrutura de incidência prevista em lei.
- O § 1º do artigo 50:
  - Traz uma regra ampla de dedução de custos operacionais.
  - Faz referência apenas à dedução de encargos de depreciação.
- O conceito de depreciação previsto no § 1º do artigo 50 da Lei nº 9.478/97 é contábil, fiscal ou um conceito próprio da legislação da Participação Especial?

**A Base de Cálculo da Participação  
Especial na Resolução ANP nº  
12/2014 (Depreciação e  
Amortização)**



# A Base de Cálculo da Participação Especial

- RANP nº 12/2014

## Gastos Dedutíveis

“Art. 13. Em cada período-base, poderão ser deduzidos da receita bruta da produção, para fins de apuração da respectiva receita líquida da produção:

**E - os gastos incorridos pelo concessionário nas atividades de exploração** das jazidas de petróleo e gás natural e de perfuração de poços na área de concessão;

**II - os gastos incorridos pelo concessionário nas atividades de desenvolvimento e de produção** dos campos petrolíferos na área de concessão; [...].”

# A Base de Cálculo da Participação Especial

- RANP nº 12/2014

## Gastos com Exploração de Jazidas e Perfuração

“Art. 15. Compõem os gastos incorridos pelo concessionário nas atividades de exploração das jazidas de petróleo e gás natural e de perfuração de poços na área de concessão, de que trata o inciso E do art. 13, os dispêndios com:

[...]

VIII - os **encargos de depreciação** dos bens aplicados nas operações; [...].”

# A Base de Cálculo da Participação Especial

## ▪ RANP nº 12/2014

### Depreciação de Bens

“Art. 29. Em cada período-base, poderão ser deduzidos, no cálculo da receita líquida da produção do campo, os encargos da depreciação de bens utilizados nas atividades de exploração das jazidas de petróleo e gás natural e de perfuração de poços e nas atividades de desenvolvimento e produção, de que tratam respectivamente o inciso VIII do art. 15 e o inciso XII do art. 17, decorrente do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal, desde que seja o concessionário quem suporte o encargo econômico do desgaste ou obsolescência, de acordo com as condições de propriedade, posse ou uso do bem.

[...]

§ 5º **Deverão ser objeto de depreciação os poços** utilizados na fase de produção, compreendendo os gastos incorridos na perfuração e completação de poços produtores de petróleo e gás natural ou de poços de injeção, incluindo a reperfuração, aprofundamento e recompletação. [...].”

# A Base de Cálculo da Participação Especial

## ▪ RANP nº 12/2014

### Taxa de Depreciação

“Art. 31. A taxa trimestral de depreciação, a que se refere o caput do art. 30, será **fixada em função do prazo de vida útil admissível do bem**, durante o qual se possa esperar a sua utilização econômica pelo concessionário na sua atividade produtiva.

§ 1º O prazo de vida útil admissível, para cada espécie de bem, em condições normais ou médias de utilização, **será aquele estipulado pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda para fins de regulamentação da apuração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Jurídicas - IRPJ.**

[...]

§ 3º O concessionário considerará como taxa de depreciação mensal, para todos os poços na fase de produção de um dado campo, o percentual entre a produção mensal verificada e a reserva provada desenvolvida daquele campo. [...].”

# A Base de Cálculo da Participação Especial

## ■ RANP nº 12/2014

### Depreciação Acelerada

“Art. 32. O desgaste acelerado de bens móveis poderá ser levado em consideração, em função do turno ou do número de horas diárias de sua operação, multiplicando-se as taxas de depreciação a eles aplicáveis pelos seguintes coeficientes de depreciação acelerada: [...]”

### Depreciação Acelerada Incentivada

“Art. 33. Com o fim de incentivar a implantação, renovação ou modernização de instalações e equipamentos ou de fomentar políticas de incentivo à aquisição de bens e equipamentos nacionais, poderão ser adotados coeficientes de depreciação acelerada incentivada, a vigorar durante prazos preestabelecidos.

**§ 1º Somente serão aceitos coeficientes de depreciação acelerada incentivada estipulados pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, para fins de regulamentação da apuração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Jurídicas - IRPJ, ou pela ANP. [...]**”

# A Base de Cálculo da Participação Especial

- RANP nº 12/2014

## Amortização de Gastos realizados no Campo Produtor

“Art. 26. Consoante o inciso XI do art. 17, poderá ser deduzida da receita líquida da produção, em cada período-base, a importância correspondente à **amortização de gastos relacionados ao campo produtor que contribuam para a formação do resultado de mais de um período-base e na aquisição de direitos cuja existência ou exercício tenha duração limitada ou de bens cuja utilização pelo contribuinte tenha o prazo legal ou contratualmente limitado.**”

Parágrafo único. A amortização terá início a partir da data de utilização dos direitos ou a partir da data em que o bem for instalado, posto em serviço ou em condições de produzir.”

# A Base de Cálculo da Participação Especial

- RANP nº 12/2014

## Quota de Amortização

“Art. 27. Os **encargos de amortização** serão apropriados, em cada período-base, em quotas trimestrais, determinadas mediante a aplicação **de uma taxa trimestral de amortização** sobre o valor original do gasto amortizável.

[...]

§ 2º A quota de amortização, registrável em cada período-base, poderá ser determinada, opcionalmente, em função do prazo da fase de produção.

[...].”

# A Base de Cálculo da Participação Especial

- RANP nº 12/2014

## Taxa Trimestral de Amortização

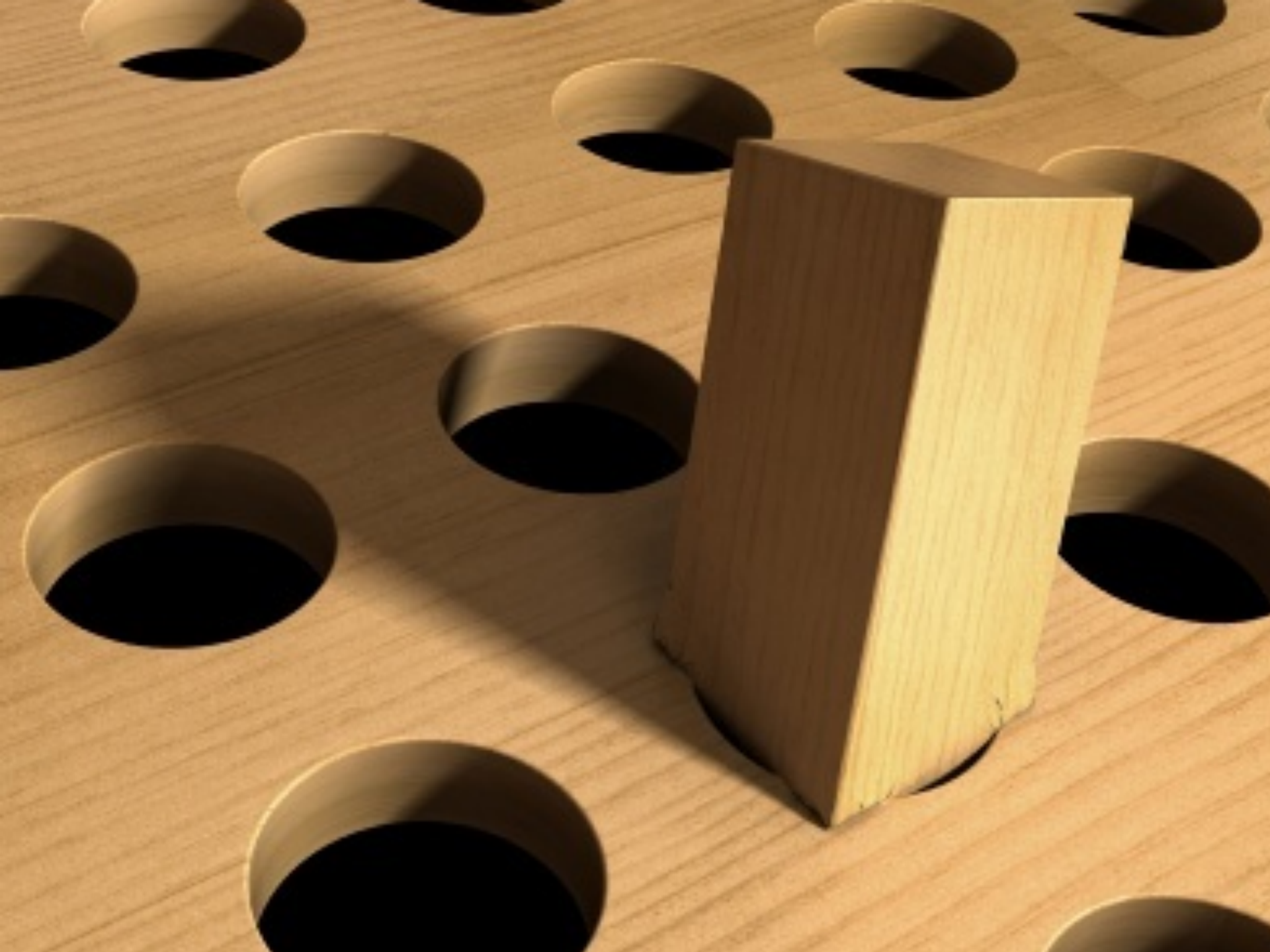
“Art. 28. A taxa trimestral de amortização **será fixada com base nos critérios previstos pela Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda** para fins de regulamentação da apuração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Jurídicas - IRPJ e tendo em vista:

E - o número de períodos-base restantes de existência do direito;

II - o número de períodos-base em que deverão ser usufruídos os benefícios decorrentes dos gastos registrados pelo concessionário. [...].”



# **A Inter-relação entre a Legislação do IRPJ e a RANP 12/2014**



# Inter-relação IRPJ/CSLL e Participação Especial

- O conceito de depreciação previsto no § 1º do artigo 50 da Lei nº 9.478/97 é contábil, fiscal ou um conceito próprio da legislação da Participação Especial?
  - Pela análise da RANP nº 12/2014 o conceito seria buscado na legislação do Imposto de Renda.
  - Reenvio pleno ou parcial à legislação do Imposto de Renda?
  - Aplicação estática ou dinâmica?
  - Vinculação ou independência em relação às interpretações da Receita Federal do Brasil?

# Inter-relação IRPJ/CSLL e Participação Especial

## Reenvio pleno ou parcial à legislação do Imposto de Renda?

- Na RANP nº 12/2014 há casos de **reenvio pleno** à legislação do IRPJ (como no artigo 43, que trata de pagamentos a pessoa jurídica vinculada) e situações de **reenvio parcial** (como nos casos de depreciação e amortização).
- Nas situações onde há um reenvio pleno, a ANP não traz nenhuma disciplina, dependendo integralmente da legislação do Imposto de Renda. Nos casos de reenvio parcial, há uma regulamentação específica da ANP, a qual é integrada pela legislação do Imposto de Renda.

# Inter-relação IRPJ/CSLL e Participação Especial

## Reenvio estático ou dinâmico?

- Reenvio estático – considera a legislação do Imposto de Renda em vigor na data de publicação da RANP nº 12/2014.
- Reenvio dinâmico – considera a legislação do Imposto de Renda no momento de aplicação da legislação.
- Partindo da premissa de que o racional é de alinhamento com a legislação do Imposto de Renda, **faz mais sentido o reenvio dinâmico.**

# Inter-relação IRPJ/CSLL e Participação Especial

**Vinculação ou independência em relação às interpretações da Receita Federal do Brasil?**

- Tanto nos casos de **reenvio pleno**, como nas situações de **reenvio dinâmico**, a competência interpretativa deve ser exclusiva da Receita Federal do Brasil, como em qualquer caso de integração normativa.
- Mudanças de interpretação consolidadas no passado devem ser aplicadas apenas em relação a fatos futuros.

# Inter-relação IRPJ/CSLL e Participação Especial

## A Lei nº 13.586/2017 e o Cálculo da Participação Especial

- A determinação dos encargos de depreciação para fins de cálculo da Participação Especial deve seguir os parâmetro estabelecidos pela Lei nº 13.586/2017.
- A diferente nomenclatura não deveria ser um problema.
- Em princípio, a exaustão acelerada é uma exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, não devendo ser considerada no cálculo da Participação Especial.
- Possibilidade de discussão com base no artigo 33 da RANP nº 12/2014?

# Conclusões



# Obrigado!

## REALIZAÇÃO

---



GRUPO DE DEBATES TRIBUTÁRIOS



## PATROCÍNIO

---

**MATTOS FILHO >**

Mattos Filho, Veiga Filho,  
Marrey Jr e Quiroga Advogados

**VIEIRAREZENDE**  
ADVOGADOS

**GAIA SILVA GAEDE** | ADVOGADOS  
& ASSOCIADOS