



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

SCI	2 – COSIT
DATA	17 de abril de 2024
ORIGEM	DIVISÃO DE TRIBUTAÇÃO DA SUPERINTENDÊNCIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DA 7ª REGIÃO FISCAL (DISIT/SRRF07)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

DEDUTIBILIDADE DO MONTANTE DE GASTOS COM EXAUSTÃO, NAS ATIVIDADES DE DESENVOLVIMENTO DE JAZIDAS DE PETRÓLEO E GÁS NATURAL. MÉTODO E LIMITES DE DEDUÇÃO. EXAUSTÃO NORMAL E ACELERADA. DESPESA DE DEPRECIÇÃO DAS FPSO.

A despesa de exaustão de ativo formado mediante gastos aplicados nas atividades de desenvolvimento de campo de petróleo ou de gás natural pode ser determinada por quaisquer um dos critérios previstos no § 2º do art. 59 da Lei nº 4.506, de 1964.

O limite que pode ser deduzido com a exaustão de ativo aplicado nas atividades de desenvolvimento de campo de petróleo ou gás natural, em cada período de apuração, é o correspondente ao valor da despesa de exaustão, calculada pelo método das unidades produzidas ou pelo prazo de concessão ou do contrato de exploração, escriturada no resultado contábil antes da apuração do lucro real e da base da CSLL, acrescido da parcela da exaustão acelerada, calculada mediante a aplicação da taxa de exaustão, determinada pelo método das unidades produzidas, multiplicada por dois inteiros e cinco décimos, sobre o valor do ativo.

O gasto com plataforma flutuante de armazenamento e descarga (FPSO) que não represente um investimento associado intrinsecamente ao desenvolvimento de determinado campo petrolífero e cujo horizonte de vida útil transcenda a fase de produção do campo está sujeito à depreciação de ativos, nos termos do art. 57 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

Já o gasto com FPSO que represente um investimento associado ao desenvolvimento de determinado campo produtor, compatível com as fases de desenvolvimento e produção, considerando ainda a possibilidade da descoberta de novas jazidas no mesmo campo, está sujeito à exaustão de ativos, nos termos do § 1º do art. 1º da Lei nº 13.586, de 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 13.586, de 2017, art. 1º e Lei nº 4.506, de 1964, arts. 57 e 59, §2º.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

A despesa de exaustão de ativo formado mediante gastos aplicados nas atividades de desenvolvimento de campo de petróleo ou de gás natural pode ser determinada por quaisquer um dos critérios previstos no § 2º do art. 59 da Lei nº 4.506, de 1964.

O limite que pode ser deduzido com a exaustão de ativo aplicado nas atividades de desenvolvimento de campo de petróleo ou gás natural, em cada período de apuração, é o correspondente ao valor da despesa de exaustão, calculada pelo método das unidades produzidas ou pelo prazo de concessão ou do contrato de exploração, escriturada no resultado contábil antes da apuração do lucro real e da base da CSLL, acrescido da parcela da exaustão acelerada, calculada mediante a aplicação da taxa de exaustão, determinada pelo método das unidades produzidas, multiplicada por dois inteiros e cinco décimos, sobre o valor do ativo.

O gasto com plataforma flutuante de armazenamento e descarga (FPSO) que não represente um investimento associado intrinsecamente ao desenvolvimento de determinado campo petrolífero e cujo horizonte de vida útil transcenda a fase de produção do campo está sujeito à depreciação de ativos, nos termos do art. 57 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

O gasto com uma FPSO que represente um investimento associado ao desenvolvimento de determinado campo produtor, compatível com as fases de desenvolvimento e produção, considerando ainda a possibilidade da descoberta de novas jazidas no mesmo campo, está sujeito à exaustão de ativos, nos termos do § 1º do art. 1º da Lei nº 13.586, de 2017.

Dispositivos Legais: Lei nº 13.586, de 2017, art. 1º e Lei nº 4.506, de 1964, arts. 57 e 59, §2º.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta interna sobre a interpretação da legislação tributária federal, formulada no e-dossiê em epígrafe pela Divisão de Tributação da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil da 7ª Região Fiscal (Disit/SRRF07), sobre dúvidas sobre gastos realizados na exploração de petróleo e gás. A consulta apresenta os seguintes aspectos principais abaixo reproduzidos.

2. A Lei nº 13.586, de 28 de dezembro de 2017, fruto do projeto de lei de conversão da Medida Provisória (MP) nº 795, de 17 de agosto de 2017, prevê em seu art. 1º, o tratamento tributário aplicável aos gastos nas atividades de exploração, desenvolvimento e produção de jazidas de petróleo e gás natural.

3. Em relação aos gastos com as atividades de desenvolvimento, o § 1º do art. 1º da Lei nº 13.586, de 2017, esclarece que as despesas relacionadas à exaustão dos ativos formados mediante tais gastos são dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL:

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. (Produção de efeito)

§ 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.

4. Já o § 2º do mesmo artigo permite, para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a aceleração da exaustão do ativo de que trata o § 1º, mediante a aplicação da taxa de exaustão, determinada pelo método das unidades produzidas, multiplicada por dois inteiros e cinco décimos.

§ 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.

5. No entanto, a Lei nº 13.586, de 2017, não definiu, no § 1º do art. 1º, qual o método de cálculo da taxa de exaustão dedutível. Por sua vez, o § 2º do art. 59 da Lei nº 4.506, de 1964, dispõe que o montante da cota de exaustão pode ser determinado tendo em vista o volume da produção, ou em função do prazo de concessão ou do contrato de exploração:

Art. 59. Poderá ser computada como custo ou encargo, em cada exercício, a importância correspondente à diminuição do valor de recursos minerais e florestais, resultante da sua exploração. (...)

§ 2º O montante anual da quota de exaustão será determinado tendo em vista o volume da produção no ano e sua relação com a possança conhecida da mina, ou a dimensão da floresta explorada, ou em função do prazo de concessão ou do contrato de exploração.

6. Assim, a primeira dúvida a ser dirimida diz respeito à forma de cálculo da exaustão dedutível prevista no § 1º do art. 1º da Lei nº 13.586, de 2017, que deve ser uma das três legalmente possíveis, para o setor, conforme o § 2º do art. 59 da Lei nº 4.506, de 1964, acima:

1- O método que deve ser aplicado para determinar a quota da despesa de exaustão decorrente de ativo formado mediante gastos aplicados nas atividades de desenvolvimento pode ser quaisquer um dos seguintes: a) o método das unidades produzidas; b) em função do prazo de concessão; ou c) em função do contrato de exploração?

7. Com relação ao § 2º do art. 1º da Lei nº 13.586, de 2017, que trata da concessão do benefício de aceleração da exaustão. A legislação admite a postergação da tributação ao permitir a aceleração da dedução com os gastos de desenvolvimento, uma regra que estatui diferenças

temporárias entre a base contábil e a base tributável. Nesse caso, a norma prevê expressamente a forma de cálculo para o cômputo da exaustão: o método das unidades produzidas:

8. Entretanto, o dispositivo que concede o benefício não deixa expressamente consignado que a exaustão registrada no resultado pode ser deduzida em conjunto com a exaustão acelerada, uma vez que o § 3º do art. 1º da Lei nº 13.586, de 2017, não contém esta previsão, deixando dúvidas sobre o limite de tais exaustões.

§ 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.

9. Este tratamento carece de uma simetria com a previsão legal de depreciação acelerada incentivada como se vê em cotejo com outros dispositivos de outras leis, em que a norma tributária menciona de forma expressa que a fruição desse benefício não prejudica a depreciação contábil. Como exemplo podem ser citados os casos previstos no art. 1º da Lei nº 11.727, de 2008, arts. 11 e 12 da Lei nº 11.774, de 2008, e art. 4º da Lei nº 12.794, de 2013 (a consulta transcreve os citados artigos).

10. Assim, a segunda dúvida diz respeito ao montante máximo que pode ser considerado dedutível como gasto da quota de exaustão nas atividades de desenvolvimento para viabilizar a produção de campo de petróleo ou de gás natural.

2- O limite máximo que pode ser deduzido, em cada período de apuração, é:

a) o correspondente à soma da despesa de exaustão, escriturada no resultado contábil antes da apuração do lucro real e da base da CSLL, com parcela da exaustão acelerada, apurada no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, multiplicada por dois inteiros e cinco décimos? ou

b) é no máximo o montante correspondente à taxa de exaustão multiplicada por dois inteiros e cinco décimos aplicado sobre o ativo?

11. Por fim, há dúvida de como tratar os gastos com as unidades flutuantes de produção, armazenamento e descarga, ou como são conhecidas na língua inglesa, as Floating Production Storage and Offloading (FPSO). Os gastos com tais ativos correspondem a um dos mais relevantes na fase de desenvolvimento o que chama a atenção para o adequado tratamento tributário aplicado, considerando as disposições da Lei nº 13.586, de 2017.

12. Durante procedimento de fiscalização em curso nesta unidade, foi verificado que pessoa jurídica que realiza atividade de exploração e produção óleo e gás escritura despesa de depreciação aplicando o método linear, como realização dos ativos FPSO, e não exaustão. A adoção da política contábil assim estabelecida, prática do setor de óleo e gás, teria como fundamento a vida útil de tais ativos serem superiores ao tempo de esgotamento das reservas do campo.

13. As despesas contabilizadas de depreciação pelo método linear das unidades FPSO seriam dedutíveis para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, uma vez que o § 1º, do art. 1º, da Lei nº 13.586, de 2017, menciona a dedutibilidade de despesa de exaustão?

14. Em função do disposto na alínea “c” do § 2º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, a FPSO deveria ter essas despesas registradas em conta de exaustão, conforme abaixo:

§ 2º A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

(...)

c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.

Solução proposta pela consultante

15. Assim, retornando aos questionamentos:

1- O método que deve ser aplicado para determinar a quota da despesa de exaustão decorrente de ativo formado mediante gastos aplicados nas atividades de desenvolvimento pode ser quaisquer um dos seguintes: a) o método das unidades produzidas? b) em função do prazo de concessão? ou c) em função do contrato de exploração?

Resposta proposta: A despesa com exaustão dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em cada período de apuração, é a da exaustão apurada por quaisquer um dos métodos previstos na legislação: unidades produzidas, pelo prazo de concessão ou pelo prazo do contrato.

2- O limite que pode ser deduzido, em cada período de apuração, é:

a) o correspondente à soma da despesa de exaustão, escriturada no resultado contábil antes da apuração do lucro real e da base da CSLL, com parcela da exaustão acelerada, apurada no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, multiplicada por dois inteiros e cinco décimos? ou

b) é no máximo o montante correspondente à taxa de exaustão multiplicada por dois inteiros e cinco décimos aplicado sobre o ativo?

Resposta proposta: O limite que pode ser deduzido, em cada período de apuração, é o correspondente à soma da despesa de exaustão, calculada pelo método das unidades produzidas ou pelo prazo de concessão ou do contrato de exploração, escriturada no resultado contábil antes da apuração do lucro real e da base da CSLL, acrescido da parcela da exaustão acelerada, calculada pelo método das unidades produzidas, apurada facultativamente, no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, multiplicada por dois inteiros e cinco décimos.

3- As despesas contabilizadas de depreciação das unidades FPSO seriam dedutíveis para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, uma vez que o § 1º do art. 1º da Lei nº 13.586, de 2017, menciona a dedutibilidade de despesa de exaustão?

Resposta proposta: O que é dedutível, em cada período de apuração, é a despesa com exaustão, conforme o § 1º do art. 1º da Lei nº 13.586, de 2017. Ao depreciar os ativos pelo método da linha reta (linear), a entidade sujeita-se a ajustar o lucro real e a base de cálculo da CSLL em relação às eventuais diferenças existentes entre os dois métodos (linear e o determinado por um dos seguintes métodos: das unidades produzidas, ou pelo prazo da concessão, ou do contrato de exploração).

FUNDAMENTOS

16. Quanto ao primeiro questionamento, relacionado aos métodos de contabilização da exaustão, assinala a consulente que a lei nº 13.586, de 2017, não definiu, no § 1º do art. 1º, qual a forma de cálculo da taxa de exaustão dedutível, sendo que, por sua vez o § 2º do art. 59 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, prevê que o montante da cota de exaustão pode ser determinado tendo em vista o volume da produção ou em função do prazo de concessão ou do contrato de exploração.

17. Para responder a essa primeira indagação, deve-se recorrer ao princípio da especialidade, este que se manifesta no sentido de que a norma especial prevalece sobre a de caráter geral. Nessa esteira, como o § 1º do art. 1º da Lei nº 13.586, de 2017 não desce aos detalhes sobre de que forma poderia ser determinada a quota de exaustão dedutível, o sujeito passivo pode então determinar a despesa de exaustão por quaisquer um dos critérios (elementos especializantes) previstos no § 2º do art. 59 da Lei nº 4.506, de 1964, que são os métodos da unidades produzidas, do prazo de concessão ou pelo prazo do contrato.

18. No que tange ao segundo questionamento, quanto à taxa de exaustão admissível em cada período de apuração, destaque-se que, a passagem expressa no § 3º do art. 1º da Lei nº 13.586, de 2017, frisando que “o total da exaustão acumulada, incluídas a normal e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo do ativo” não indica automaticamente o convívio simultâneo dessas duas rubricas, pois uma empresa poderia, inicialmente, utilizar-se somente da exaustão normal, para, posteriormente, partir exclusivamente para a exaustão acelerada, e vice-versa.

19. A resposta à dúvida então passa pela análise dos precedentes legais citados pela consulente (art. 1º da Lei nº 11.727, de 2008, arts. 11 e 12 da Lei nº 11.774, de 2008, e art. 4º da Lei nº 12.794, de 2013). Confira-se:

Lei 11.727, de 2008:

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**.

§ 1º A quota de depreciação acelerada incentivada de que trata o caput deste artigo constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e será controlada no livro fiscal de apuração do lucro real.

§ 2º **O total** da depreciação acumulada, incluindo a contábil e a acelerada incentivada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem. (...) (grifamos).

Lei 11.774, de 2008:

(...)

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.

§ 1º A depreciação acelerada de que trata o caput deste artigo constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e será escriturada no livro fiscal de apuração do lucro real.

§ 2º **O total** da depreciação acumulada, incluindo a normal e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem. (grifamos).

(...)

Art. 12. Para efeito de apuração do imposto de renda, as pessoas jurídicas fabricantes de bens de capital, **sem prejuízo da depreciação normal**, terão direito à depreciação acelerada, calculada pela aplicação da taxa de depreciação usualmente admitida, multiplicada por 4 (quatro), das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, adquiridos entre 1º de maio de 2008 e 31 de dezembro de 2010, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

§ 1º A depreciação acelerada de que trata o caput deste artigo constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e será escriturada no livro fiscal de apuração do lucro real.

§ 2º **O total** da depreciação acumulada, incluindo a normal e a acelerada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem. (grifamos).

Lei 12.794, de 2013:

(...)

Art. 4º 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 adicional da taxa de depreciação usualmente admitida, **sem prejuízo da depreciação contábil** das máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos

(...)

§ 2º A depreciação acelerada de que trata o caput:

I - Constituirá exclusão do lucro líquido para fins de determinação do lucro real e será controlada no livro fiscal de apuração do lucro real;

II - será calculada antes da aplicação dos coeficientes de depreciação acelerada a que se refere o art. 69 da Lei nº 3.470, de 28 de novembro de 1958; e

III - será apurada a partir de 1º de janeiro de 2013.

§ 3º **O total** da depreciação acumulada, incluindo a contábil e a acelerada incentivada, não poderá ultrapassar o custo de aquisição do bem. (grifamos).

20. Observa-se que as transcrições supra admitiram de forma expressa o convívio da exaustão normal com a acelerada, o que poderia causar alguma estranheza já que há ausência de disposição semelhante no texto do § 3º do art. 1º da Lei nº 13.586, de 2017. Todavia, isto não indica que este último diploma, *per se*, desautoriza tal fruição concomitante.

21. Pois existe uma diferença crucial entre as redações citadas pela consulente (lembremos, art. 1º da Lei nº 11.727, de 2008, arts. 11 e 12 da Lei nº 11.774, de 2008, e art. 4º da Lei nº 12.794, de 2013), e a redação estatuída no art. 1º da Lei nº 13.586, de 2017. Com efeito, este último normativo, em seu §1º, determina qual é o tratamento tributário a ser conferido à despesa contábil de exaustão (ela é dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL), ao passo que os precedentes trazidos a exame não fizeram menção à depreciação contábil em suas normatizações, razão pela qual, para clarificar suas intenções, ressalvaram que a depreciação acelerada pode ser fruída sem prejuízo da depreciação contábil.

22. Com relação ao terceiro questionamento, o caso da depreciação dos ativos FPSO, a consulta menciona que a Lei nº 9.478, de 1997, indica no inciso XVII do art. 6º, que a fase de desenvolvimento abrange o conjunto de operações e investimentos destinados a viabilizar as atividades de produção de um campo de petróleo ou gás, isto é, as atividades de desenvolvimento do poço de petróleo envolvem gastos pré-operacionais que viabilizam o início da extração dos recursos do poço. Um bom exemplo de atividade de desenvolvimento seriam as obras civis de escoramento e suporte prévio de minas, para viabilizar a lavra com segurança ou, ainda, no caso de campos de petróleo, a cimentação e revestimento do poço a fim dar integridade estrutural ao novo campo.¹

23. A respeito dessas FPSO, segundo pesquisas na internet, logramos obter alguns conhecimentos básicos a respeito das plataformas flutuantes de petróleo e gás (grifei):

¹ Poço de Petróleo. Wikipédia. Disponível em < https://pt.wikipedia.org/wiki/Po%C3%A7o_de_petr%C3%B3leo>. Acesso em: 09 de ago de 2023.

FPSO é um navio flutuante de produção, armazenamento e descarregamento de petróleo e gás. Utiliza o sistema de processamento e armazenamento antes de qualquer descarga para um navio-tanque, ou serve para o transporte desses materiais para um gasoduto. Uma grande vantagem do uso de FPSO na indústria offshore é que ele trabalha em conjunto com uma plataforma de petróleo/gás ou um modelo de submarino. Em seguida, ele processa e armazena o óleo/gás para descarga sempre que for necessário.

Os navios FPSOs utilizados nos campos de petróleo e gás têm a prerrogativa de poderem ser realocados em outro ponto. Uma vez que esses navios de estocagem não são mais necessários em um determinado campo petrolífero, eles são, simplesmente, transferidos para outra região, a fim de que possam ser aproveitados novamente. Em comparação com as instalações fixas, os FPSO's possuem uma relação custo-benefício muito mais elevada, já que as instalações fixas são mais caras e podem ser utilizadas em apenas um ponto.

Um navio FPSO tem outra vantagem sobre as plataformas fixas, pois não tem de ser uma estrutura construída propositadamente. **Ele pode ser facilmente convertido em um navio petroleiro, oferecendo suporte como um navio de transporte, novamente reduzindo custos e proporcionando uma estrutura eficaz ao setor offshore**².

Sistemas flutuantes de produção, armazenamento e descarga – FPSO e submarinos, se concebidos, construídos e integrados corretamente, são os preferidos hoje em dia pois formam combinação coesa para desenvolver reservatórios offshore de petróleo e gás em várias profundidades ao redor do mundo. **Uma vez que os FPSOs têm uma grande versatilidade para conseguir uma primeira data de produção, foram selecionados como o sistema flutuante de produção preferidos para as companhias de petróleo e gás offshore.**

De acordo com a Wood Group, existem atualmente mais de 200 FPSOs que operam no Mar do Norte, África, Ásia e Oceania, e no Golfo do México e costa brasileira – a frota é composta de construções novas, convertidas e reformadas. O tipo de FPSO depende do projeto e da primeira data de óleo, somando-se a uma combinação de alugadas ou próprias³.

24. Partindo-se dessas premissas, conclui-se que uma plataforma flutuante de produção, armazenamento e descarga (FPSO) é um ativo de referência na produção de petróleo em âmbito mundial, podendo se tratar de equipamentos próprios ou alugados, novos, convertidos de navios ou reformados. São ativos que transcendem a fase de desenvolvimento do campo. A transcendência é fácil de ver, pois uma plataforma de produção serve também à fase de Lavra ou Produção, esta, conforme o inciso XVI do art. 6º da Lei nº 9.478, de 1997, é inclusive uma fase posterior à de desenvolvimento do campo. Ademais, uma plataforma flutuante de produção pode servir à exploração de um determinado poço e, posteriormente, após a exaustão total, ser realocada em

² Principais Projetos do Estaleiro Jurong Aracruz. Estaleiro Jorong Aracruz. Disponível em: <<http://www.jurong.com.br/institucional/principais-projetos>>. Acesso em: 08 de ago de 2023.

³ Plataforma padrão? Revista Controle & Instrumentação – Edição nº 207 – 2015. Disponível em: <http://www.controleinstrumentacao.com.br/arquivo/ed_207/cv1.html>. Acesso em: 08 de ago de 2023.

outro poço do mesmo campo (de produção, injeção ou outro), em outro campo, ou, ainda podendo ser (re)transformada em navio petroleiro.

25. Vale dizer, a vida útil de utilização de uma unidade FPSO pode não estar intrinsecamente vinculada à possança conhecida da mina ou campo, nem guardar longevidade estrita em função do prazo de concessão ou do contrato de exploração do campo.

26. Quando a consulente menciona o § 2º do art. 183 da Lei nº 6.404, de 1976, deve ficar claro que este dispositivo trata especificamente da situação da exaustão de bens cuja utilização corresponda univocamente à exploração de determinado recurso mineral ou florestal, situação que permite que sua diminuição de valor pelo uso possa ser diretamente correlacionada à exaustão do referido recurso mineral ou florestal.

27. Nessa esteira, o inciso III, do §2º do art. 3º da Instrução Normativa nº 1.778, de 29 de dezembro de 2017, estipula que (grifos nossos):

Art. 3º A despesa com a exaustão decorrente de ativo resultante de 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.

§ 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.

§ 2º Consideram-se atividades de desenvolvimento as seguintes operações realizadas **em cada campo produtor**:

[...]

III - a construção de instalações de extração, coleta, tratamento, armazenamento e transferência de petróleo e gás natural, de plataformas marítimas, tubulações, [...]

28. Pelo excerto supra, a construção de plataforma marítima pode de fato ser considerada uma atividade de desenvolvimento passível de exaustão, mas desde que este seja um investimento em ativo associado intrinsecamente à exploração de determinado campo produtor.

29. Nesse contexto, um gasto com uma FPSO que não represente necessariamente um investimento associado intrinsecamente ao desenvolvimento de determinado campo petrolífero e cujo horizonte de vida útil transcende a fase de produção do campo está sujeito à depreciação de ativos, nos termos do art. 57 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

30. Por outro lado, um gasto com uma FPSO que represente um investimento associado ao desenvolvimento de determinado campo produtor, compatível com as fases de desenvolvimento e produção, considerando ainda a possibilidade da descoberta de novas jazidas no mesmo campo, está sujeito à exaustão de ativos, nos termos do § 1º do art. 1º da Lei nº 13.586, de 2017.

31. Essa interpretação inclusive está coerente com o § 14 do art. 57 da Lei 4.506, de 1964, que ressalva que, em relação aos bens aplicados exclusivamente na exploração de minas, jazidas e

florestas, essa realização pode ser efetuada pelos métodos utilizados para o cálculo de exaustão, ainda que a vida útil desse bem seja superior ao prazo de exploração da jazida/mina/floresta.

CONCLUSÃO

32. Do exposto, soluciona-se a presente consulta interna respondendo à consulente que:

1- A despesa de exaustão de ativo formado mediante gastos aplicados nas atividades de desenvolvimento de campo de petróleo ou de gás natural pode ser determinada por quaisquer um dos critérios previstos no § 2º do art. 59 da Lei nº 4.506, de 1964.

2- O limite que pode ser deduzido com a exaustão de ativo aplicado nas atividades de desenvolvimento de campo de petróleo ou gás natural, em cada período de apuração, é o correspondente ao valor da despesa de exaustão, calculada pelo método das unidades produzidas ou pelo prazo de concessão ou do contrato de exploração, escriturada no resultado contábil antes da apuração do lucro real e da base da CSLL, acrescido da parcela da exaustão acelerada, calculada mediante a aplicação da taxa de exaustão, determinada pelo método das unidades produzidas, multiplicada por dois inteiros e cinco décimos, sobre o valor do ativo.

3- O gasto com plataforma FPSO que não represente necessariamente um investimento associado intrinsecamente ao desenvolvimento de determinado campo petrolífero e cujo horizonte de vida útil transcenda a fase de produção do campo está sujeito à depreciação de ativos, nos termos do art. 57 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964.

4- O gasto com uma FPSO que represente um investimento associado ao desenvolvimento de determinado campo produtor, compatível com as fases de desenvolvimento e produção, considerando ainda a possibilidade da descoberta de novas jazidas no mesmo campo, está sujeito à exaustão de ativos, nos termos do § 1º do art. 1º da Lei nº 13.586, de 2017.

Assinatura digital

ALEXANDRE SERRA BARRETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Remeta-se à Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

Assinatura digital

VINICIUS PATRIOTA LIMA DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

De acordo. Ao Coordenador-Geral de Tributação, para prosseguimento.

Assinatura digital
GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Aprovo esta Solução de Consulta Interna. Encaminhe-se à consultante e divulgue-se, nos termos da Portaria RFB nº 1.936, de 6 de dezembro de 2018.

Assinatura digital
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação