



# Regime Fiscal Brasileiro

*Guido Vinci*

*Veirano & Advogados Associados*

*Março 2002*



# Regime Fiscal Brasileiro



## Introdução - Base Legal

- Constituição Federal de 1988
- Código Tributário Nacional de 1966 ("CTN")
  - Constituição: estabelece os princípios básicos e os limites das competências tributárias da União, Estados e Municípios.
  - CTN: estabelece as normas gerais de tributação, institutos tributários (fato gerador - base de cálculo - contribuinte).
  - A Lei Complementar 104/01 alterou alguns artigos do CTN, como o art. 116 que trata da "dissimulação" do fato gerador.



# Regime Fiscal Brasileiro



- Impostos e contribuições são criados por Lei.
  - Medidas Provisórias emitidas pelo Presidente da República são utilizadas para criar e alterar Impostos Federais (ainda há controvérsias).
- Princípio da Anterioridade se aplica, com exceção do IPI, IOF, impostos de importação e exportação;
  - Contribuições Sociais - período de vacância de 90 dias.



# Regime Fiscal Brasileiro



## Tributação

- Arrecadação por parte dos três entes federativos: União, Estados e Municípios.

## Fases da Tributação:

### Importação

- Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

### Pré-Produção

- IPI, ICMS, Imposto sobre Serviços (ISS), Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), Encargos Sociais sobre Folha de Pagamento, CIDE- Tecnologia, bônus de assinatura, aluguel de área.



# Regime Fiscal Brasileiro



## Transações

- IPI, ICMS, ISS, CPMF e Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), CIDE - Tecnologia, CIDE - Combustíveis, Contribuições para o PIS/COFINS, royalties e participações governamentais.

## Lucros

- Imposto de Renda e Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL).

## Remessas para o Exterior

- Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e IOF.



# Regime Fiscal Brasileiro



## Tributação dos Não Residentes

- IRRF cobrado nas remessas por fontes brasileiras sobre juros de empréstimos, juros sobre o capital próprio, serviços, aluguel de imóveis, royalties, etc.
  - Alíquotas variam de acordo com tipo de pagamento: 0%, 15%, 25%.
- Dividendos são isentos, ainda que pagos para "paraíso fiscal".
- Afretamento de embarcações (p.ex.: FPSO's ou navios de sísmica) vigora a alíquota zero.
  - Exceção quando o beneficiário está localizado em "paraíso fiscal". Neste caso a alíquota do IRRF é 25%.



# Regime Fiscal Brasileiro



- No caso de "paraísos fiscais" pode haver maior carga fiscal em outros tipos de pagamento como, por exemplo, juros de empréstimos e juros sobre capital.
- Acordos de Bitributação.
  - Baseado no modelo da OECD;
  - Inclui Canadá, Itália, Espanha, Japão, Noruega, Holanda;
  - Não há acordos fiscais com os EUA e o Reino Unido. (no caso do Reino Unido, já se anuncia uma negociação)
- O IOF é outro imposto incidente sobre operações financeiras (crédito, seguro, câmbio, títulos mobiliários). No momento a alíquota do IOF é zero para a maioria das operações.



# Regime Fiscal Brasileiro



## Tributação dos Residentes

- **Imposto sobre Lucros: Imposto de Renda e Contribuição Social.**
  - Alíquota de 34% sobre o lucro líquido contábil ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação fiscal (33% de Janeiro 2.003 em diante).
  - Período base pode ser anual ou trimestral, sendo o primeiro com antecipações pagas mensalmente sobre o lucro real ou estimado com base em percentual da receita bruta (8% para indústrias).
  
- **Contribuintes com receita total anual até R\$ 24 milhões podem declarar com base no lucro presumido.**



# Regime Fiscal Brasileiro



- Na legislação brasileira inexistente consolidação fiscal para empresas do mesmo grupo societário.
  - Empréstimos entre companhias de um mesmo grupo estão sujeitos ao IRRF à alíquota de 20%, além do IOF.
- Prejuízos fiscais acumulados podem ser compensados em até 30% do Lucro Tributável, sem limitação temporal.
- Variações cambiais podem ser tributadas (se ativas) ou deduzidas (se passivas) em base de "caixa" ou "competência", à critério do contribuinte.
- Não existe mais um sistema oficial de correção monetária de balanço.



# Regime Fiscal Brasileiro



- Custos de Exploração: Ativo diferido ou despesa ?
  - Tratamento especial concedido à Petrobras pelo Artigo 416 do Regulamento do Imposto de Renda conflita com os Princípios fundamentais de Contabilidade.
  - Taxas de Depreciação determinadas pela Instrução Normativa IN-SRF 162/98.
  - Bens de Capital devem ser ativados e depreciados.



# Regime Fiscal Brasileiro



- Prazos de depreciação variam entre 5 e 20 anos (para equipamentos geralmente 10 anos; embarcações 20 anos).
- Depreciação acelerada para equipamentos em função dos turnos de trabalho:
  - Equipamentos operando 16 horas por dia podem ser depreciados a uma taxa de 1,5 vezes a quota de depreciação normal;
  - Equipamentos que operem 24 horas por dia podem ser depreciados à taxa de duas vezes a quota de depreciação normal.



# Regime Fiscal Brasileiro



- Bônus de Assinatura não é 100% dedutível no início da produção; deve ser amortizado ao longo da duração do Contrato de Concessão.
  
- Despesas com Exploração.
  - Geralmente diferidas até o início do período de Produção, sendo então amortizadas ao longo da vida do campo.
  - Provisões para futuros gastos em abandono de poços e outros custos - inicialmente não dedutíveis, mas dedutíveis quando realizados.



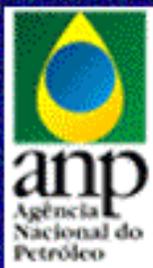
# Regime Fiscal Brasileiro



## ➤ Deduções no período-base (trimestre/ano)

- Royalties;
- Participação Especial;
- Pagamento pela Ocupação ou Retenção de Área;
- Pagamento aos Proprietários de Terra;
- Impostos e Contribuições (com exceção da Contribuição Social sobre Lucro);
- Poços secos (e poços abandonados);
- Pagamentos de arrendamentos mercantis (leasing);
- Outros gastos da atividade;

## ➤ Brasil admite dedução de "juros sobre capital próprio", correspondente a um "híbrido" entre dividendo e juro, uma vez que é pago aos acionistas, desde que suportados em lucro, mas dedutível como despesa no exercício.

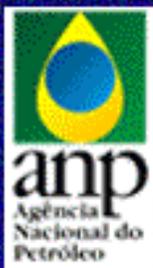


# Regime Fiscal Brasileiro



## Impostos sobre Receitas

- Contribuições Sociais sobre receita.
- PIS - incide sobre receita bruta (excluindo receitas de exportação) à alíquota de 0,65%.
- COFINS - incide sobre receita bruta (excluindo receitas de exportações) à alíquota de 3.0%.
- Desde fevereiro de 1999, a base de cálculo destas contribuições é a receita operacional, incluindo ganhos decorrentes de variação cambial e financeiros (juros ativos).
  - Para as variações cambiais ativas os contribuintes podem optar por reconhecer tais receitas com base no regime de caixa ou de competência.



# Regime Fiscal Brasileiro



## Aspectos Fiscais do Consórcio

- O consórcio é uma sociedade não personificada, um contrato.
- A legislação vigente é silente em relação às normas do consórcio.
- Ausência de regras também a nível estadual e municipal, embora já existam Estados que tenham criado normas específicas.



# Regime Fiscal Brasileiro



- A nível Federal existem as seguintes previsões:
  - Ao consórcio não se exige apresentação de declaração de imposto de renda, uma vez que não é contribuinte;
  - É permitido cadastro no CNPJ, basicamente para admissão de empregados, retenção de imposto de renda e abertura de contas bancárias. No entanto, a abertura do CNPJ pode ser interpretada como mera formalidade, para fins estatísticos.

# Regime Fiscal Brasileiro

## Impostos na Importação

- **Imposto de Importação (II)**
    - Base de cálculo é o valor CIF.
  
  - **Imposto sobre Produtos Industrializados**
    - Base de cálculo é o valor CIF mais II.
  
  - **ICMS**
    - Base de cálculo é o valor CIF mais II, IPI e recentemente o próprio ICMS (17% ou 18% dependendo do Estado) \*
  
  - **AFRMM**
    - Base de cálculo é o frete marítimo (25%)
- \* Alguns bens possuem alíquotas reduzidas.

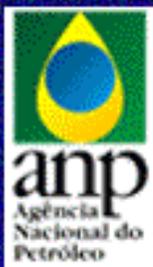


# Regime Fiscal Brasileiro



## Regime de Admissão Temporária

- No passado, havia suspensão total de impostos aduaneiros.
- Desde 01/99, para a maioria dos produtos há exigibilidade de pagamento imediato do II e do IPI proporcional ao período previsto de permanência do bem no Brasil (a suspensão total ainda se aplica a determinados produtos).
- Base = imposto devido x tempo de permanência no Brasil / tempo de vida útil do ativo.
- Conselho Fazendário do ICMS (CONFAZ) autorizou os Estados a legislar adotando o mesmo conceito ("Convênio 58/99").



# Regime Fiscal Brasileiro



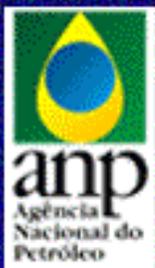
- Tratamento especial é dado aos bens utilizados pela indústria do Petróleo & Gás pelo Decreto 3.161/99 REPETRO, já prorrogado até 31 de dezembro de 2007.
- Garante tratamento isonômico à indústria nacional através do mecanismo de "exportação ficta", embora haja controvérsias relacionadas ao ICMS.
- Empresas podem utilizar também o "regime de drawback" adimplindo às exigências do regime através da "exportação ficta". Neste caso, o bem estará automaticamente admitido no REPETRO.
- São exigidas garantias para os tributos suspensos, mas na prática não é necessário depósito em espécie.



# Regime Fiscal Brasileiro



- Lista de bens abrangidos pelo REPETRO (Instrução Normativa IN-SRF 04/01)
  - Embarcações utilizadas em exploração, perfuração, produção e armazenagem.
  - Equipamentos para levantamento de dados geológicos e geofísicos.
  - Em geral, equipamentos de produção e perfuração, incluindo plataformas, risers, wellheads, etc.)
  
- Ao concessionário é permitido usar bens importados pelo regime REPETRO de uma determinada área para outro estabelecimento, pertencente a uma mesma pessoa jurídica em qualquer hipótese. A transferência do beneficiário do regime é permitida.
  
- Fornecedores podem dividir o uso dos bens do regime REPETRO com outras entidades, desde que o contrato original não estabeleça direitos exclusivos.



# Regime Fiscal Brasileiro

## ICMS



### Impostos Estaduais - ICMS

- **ICMS - incide sobre:**
  - Circulação de mercadorias (exceto exportações).
  - Transporte interestadual e intermunicipal.
  - Telecomunicações.
- Funciona como um imposto sobre o valor agregado, que se transmite ao longo da cadeia de consumo, e onde o contribuinte de fato é o consumidor final.
- No que se refere à exportação ficta de produtos sob o regime do REPETRO, alguns Estados vem considerando que em tal operação o ICMS é devido. No entanto, é possível argumentar que a exportação ficta é uma "exportação" para todos os fins legais, inclusive para fins de tributação pelo ICMS.



# Regime Fiscal Brasileiro

## ICMS



- Alíquotas internas variam entre 17% e 18%, dependendo do Estado.
- ICMS não incide sobre operações interestaduais envolvendo petróleo e seus derivados
  - Mas incide sobre o Gás Natural (inclusive LGN) - alíquotas interestaduais entre 7% e 12%, dependendo do Estado.
- Créditos de ICMS sobre ativos fixos utilizados à proporção de 1/48 avos por mês.
- Caso o ativo fixo seja transferido antes do prazo de 48 meses, os créditos remanescentes não poderão ser utilizados.
- Manutenção dos créditos do ICMS relativos a bens consumidos a partir de 1º Janeiro de 2003.



# Regime Fiscal Brasileiro

## ISS



ISS - imposto pago pelo prestador de serviços de qualquer natureza (inclusive serviços prestados nas plataformas de petróleo e gás)

- Inclui a maioria dos serviços para as atividades de E&P.
- Dedutível do Imposto de Renda.
- Há controvérsias quanto à sua incidência em atividades offshore, uma vez que os Municípios não têm jurisdição sobre tais áreas.
- Alíquota média é de 5% (Municípios podem reduzir as alíquotas de acordo com o tipo de serviço).
- Em discussão se o ISS é devido no lugar onde o serviço é prestado na sede do prestador. Atualmente, muitos Municípios cobram ISS em regime de substituição tributária.



# Regime Fiscal Brasileiro

## Outros



### IOF

- Operações Financeiras.

### Imposto de Exportação

- Incidente sobre determinados produtos de acordo com a política de comércio exterior do governo. Atualmente, a alíquota do imposto de exportação para o petróleo é zero.

### IPI

- Incidente na importação e industrialização de bens com base em alíquotas variáveis de acordo com a essencialidade do produto. Não incide sobre as vendas de petróleo e gás.



# Regime Fiscal Brasileiro Outros



## CPMF

- Incide com alíquota de 0,38% sobre todos os débitos em conta bancária. Apesar de programado para ser extinta em Junho de 2.002, o Congresso Nacional já está apreciando sua prorrogação.

## CIDE - Tecnologia

- 10% dos pagamentos referentes a tecnologia, serviços técnicos e administrativos feitos para o exterior, devida pelo adquirente da tecnologia/ /serviço. Crédito fiscal (100% até 31 de dezembro de 2003, 70% até 31 de dezembro de 2008 e 30% até 31 de dezembro de 2013) apenas para licença de uso de marca e patentes.
- Há controvérsia se pelos acordos de bitributação a CIDE poderia ser questionada.



# Regime Fiscal Brasileiro Outros



## CIDE - Combustíveis (operações "downstream")

- Incidente nas operações de importação e comercialização no mercado interno de gasolina (e suas correntes), diesel (e suas correntes), querosene, óleos combustíveis, gás liquefeito de petróleo (inclusive o derivado de gás natural e de nafta) e álcool etílico combustível.
- Alíquotas variam por produto (Gasolinas - R\$ 501,10 por m<sup>3</sup>; Diesel - R\$ 157,80 por m<sup>3</sup>; Querosenes - R\$ 25,90 por m<sup>3</sup>; Querosene de aviação - R\$ 21,40 por m<sup>3</sup>; Óleos combustíveis - R\$ 11,40 por t; Gás liquefeito de petróleo - R\$ 104,60 por t; Álcool etílico combustível - R\$ 22,54 por m<sup>3</sup>).



# Regime Fiscal Brasileiro Outros



- O contribuinte poderá deduzir o valor da CIDE pago, dos valores da contribuição para o PIS e da COFINS devidos na comercialização, no mercado interno, dos referidos produtos, até o limite estabelecido na legislação.