

## Nota técnica sobre os efeitos da Medida Provisória nº 795 que trata da tributação da exploração de petróleo e gás

**MP integra conjunto de medidas para aumentar a competição nos leilões para exploração de reservas**

O Estudo Técnico “*Análise da Medida Provisória nº 795, de 2017*”, da Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, afirmou que com a edição da Medida Provisória nº 795/2017, “nos vários campos do Pré-Sal, a redução de receita tributária de IRPJ e CSLL poderia ser superior a R\$ 1 trilhão”.

A presente nota procura mostrar que a afirmação é incorreta, se baseia em cálculos e dados equivocados, e interpreta equivocadamente a MP 795/2017. Não existe essa perda. Há, pelo contrário, ganho para a União.

A MP 795/2017 faz parte de um conjunto amplo de medidas que alteram o marco regulatório do setor petróleo, visando aumentar a competição nos leilões para exploração das reservas e, com isso, ampliar a renda absorvida pelo governo, seja na forma de tributos, *royalties*, participações especiais, bônus de assinatura ou excedente em óleo.

Fazem parte dessa mudança do marco regulatório não apenas a MP 795/2017, mas também a simplificação das exigências de conteúdo local e o fim da exclusividade da Petrobras como operadora única do Pré-Sal.

O corpo principal desta nota demonstra o equívoco cometido pelo citado estudo da Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados. O Anexo a esta nota descreve e explica os principais pontos da MP 795.

São dois os equívocos básicos cometidos pelo estudo em análise. O primeiro é uma interpretação equivocada do art. 1º da MP 795/2017, que invalida os resultados do estudo por cometer um erro de cálculo.

O segundo equívoco é uma subestimativa do excedente em óleo da União, obtido nos recentes leilões da 2ª e 3ª rodadas. Tal subestimativa decorre, justamente, do fato de que o estudo não considera que as mudanças recentes no marco regulatório induzem a mais competição e, portanto, a maiores receitas pagas pelos licitantes à União. Os fatos já demonstraram que ele estava errado, tendo em vista a forte competição e os resultados exitosos dos leilões da 2ª e 3ª Rodadas de Partilha de Produção no Pré-Sal, recentemente realizadas.

A seguir são descritos, em maiores detalhes, esses dois equívocos.

### A. OS ERROS DE CÁLCULO

O primeiro erro está em deduzir, **duas vezes**, o chamado “custo em óleo” para fins de cálculo da base de incidência do IRPJ e da CSLL. Isso é feito por conta de uma interpretação equivocada do conteúdo do art. 1º da MP 795/2017.

O cálculo feito no estudo parte de um preço unitário do barril de petróleo de US\$ 60. Supõe um custo de produção de US\$ 22 e aplica o pagamento de *royalties* de 15% do valor do barril ( $15\% \times \text{US\$ } 60 = \text{US\$ } 9$ ).

Deduzindo-se do valor do barril o custo de produção e os *royalties* (US\$ 60 – US\$ 22 – US\$ 9 = US\$ 29), chega-se a um excedente de US\$ 29, a ser dividido entre a União e a empresa.

Note-se que, ao fazer esse cálculo, o estudo em questão já deduziu todo o custo de produção incorrido no exercício, de acordo com a simplificação adotada pelo estudo para refletir o previsto no art. 1º da MP 795. Adiante, ele cometará o equívoco de deduzir esse custo novamente.

Seguindo em seu cálculo, o estudo supõe que o leilão de petróleo terá um resultado em que a empresa vencedora oferece à União 20% do excedente ( $20\% \times \text{US\$ } 29 = \text{US\$ } 5,8$ ), restando para a empresa 80% ( $80\% \times \text{US\$ } 29 = \text{US\$ } 23,20$ ).

A Tabela 1 resume os números, conforme apresentado no estudo original da Consultoria da Câmara dos Deputados:

**TABELA 1**

Preço Unitário do Barril de Petróleo =	US\$ 60,00
Custo de Produção	- US\$ 22,00
<i>Royalties</i> ( $15\% \times \text{US\$ } 60$ )	- US\$ 9,00
<hr/>	
Excedente em óleo	US\$ 29,00
Excedente em óleo – União (20%)	US\$ 5,80
Excedente em óleo – Contratada (80%)	US\$ 23,20

A incidência de CSLL e IRPJ dar-se-ia sobre o ganho da empresa, representado no exercício pelo excedente em óleo da contratada (US\$ 23,20). Com uma alíquota de 9% da CSLL e de 25% do IRPJ, teríamos:

$$\text{CSLL} = 9\% \times \text{US\$ } 23,20 = \text{US\$ } 2,088$$

$$\text{IRPJ} = 25\% \times \text{US\$ } 23,20 = \text{US\$ } 5,80$$

Considerando todas as rendas obtidas pelo governo nesse exemplo, e ainda seguindo os cálculos feitos no estudo da Câmara dos Deputados, teríamos:

**TABELA 2**

<i>Royalties</i> ( $15\% \times \text{US\$ } 60$ )	-	US\$ 9,00
Excedente em óleo – União (20%)		US\$ 5,80
CSLL		US\$ 2,088
IRPJ		US\$ 5,80
<hr/>		
US\$ 22,69		

Tomando esses US\$ 22,69 como valor de referência, o estudo em análise procura mostrar que o efeito da MP 795/2017 seria o de reduzir essa renda obtida pelo governo para US\$ 15,208, o que representaria uma perda de **US\$ 7,48** por barril de petróleo. **Tal cálculo é equivocado**, conforme mostrado a seguir.

Interpretando incorretamente o art. 1º da MP 795/2017, o estudo considera que esse dispositivo permitirá que se deduza da base de cálculo dos impostos (US\$ 23,20, no exemplo), o custo de produção da empresa (US\$ 22,00). Isso não faz sentido pois, para se chegar aos US\$ 23,20, o custo de US\$ 22,00 já foi deduzido, como visto na Tabela 1 acima.

Por consequência desse erro, o estudo passa a considerar que a base de incidência da CSLL e do IRPJ seria de apenas US\$ 1,20 (US\$ 23,20 – US\$ 22,00). Daí, calcula que as receitas de CSLL e IRPJ seriam, respectivamente, US\$ 0,108 (9% x US\$ 1,20) e US\$ 0,30 (25% x US\$ 1,20). Conclui, então, de forma equivocada, que a renda governamental ficaria reduzida a US\$ 15,208, conforme descrito na tabela 3, a seguir:

**TABELA 3**

Royalties (15% x US\$ 60)	US\$ 9,00
Excedente em óleo – União (20%)	US\$ 5,80
CSLL	US\$ 0,108
IRPJ	US\$ 0,30
	US\$ 15,208

Primeiro, deve se salientar que a interpretação correta do art. 1º da MP 795/2017 **não é a de deduzir todo o custo de produção da base de cálculo**, pois essa base de cálculo já é líquida de tal custo. Como detalhado no anexo a esta nota, o artigo visa deixar claras regras a serem praticadas na apuração da base de cálculo da CSLL e IRPJ, reduzir risco de contencioso tributário e alinhar a tributação do setor ao que há de mais moderno no cenário internacional.

Com a vigência da MP 795/2017, a forma simplificada (por considerar todo o custo como deduções permitidas) de se apurar a base de cálculo da CSLL e do IRPJ já é aquela mostrada nas Tabelas 1 e 2. **Não existe a redução adicional, em duplicidade, do Custo de Produção (US\$ 22,00, no exemplo) da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, conforme alegado no estudo da Câmara dos Deputados.**

Portanto, não haveria a alegada perda de **US\$ 7,482** por barril de petróleo. Esse número é obtido por erro de interpretação da norma.

O número obtido mediante equívoco é o ponto de partida para o cálculo do suposto **R\$ 1 trilhão** de perda de receitas, alegado pelo estudo em análise. Não há em tal estudo a metodologia de cálculo que levou ao número espantoso.

Afirma-se apenas que:

*"estima-se que apenas o campo de Libra tenha volumes recuperáveis de petróleo equivalente acima de 10 bilhões de barris. Aprovada a MPV nº 795/2017, estendidos seus efeitos e admitida uma perda de arrecadação de IRPJ e de CSLL de US\$ 7,48 por barril, a redução de receita tributária seria de US\$ 74,8 bilhões apenas no campo de Libra. Nos vários campos do Pré-Sal, a redução de receita tributária de IRPJ e CSLL poderia ser superior a R\$ 1 trilhão." (p. 16-17)*

Não fica claro como a nota parte da (incorrecta) perda de US\$ **7,48** por barril para chegar a R\$ 1 trilhão em perda para "vários campos do Pré-Sal".

Se a nota estiver trabalhando com uma taxa de câmbio de, por exemplo, R\$ 3,20 por dólar, o valor de R\$ 1 trilhão corresponderia a US\$\$ 312,5 bilhões. Isso significa que o estudo estaria considerando que o Pré-Sal tem um potencial, ao longo do tempo, de 41,78 bilhões de barris, e que em cada barril se perderia os (equivocados) US\$ 7,48 (US\$ 7,48 x 41,78 bilhões = US\$ 312,5 bilhões x 3,20 = R\$ 1 trilhão).

Não havendo essa perda de US\$ 7,48 por barril, como acima demonstrado, cai por terra o cálculo da perda de R\$ 1 trilhão. Trata-se, pura e simplesmente, de erro.

## B. O DILEMA ENTRE MAIOR TRIBUTAÇÃO E MAIOR EXCEDENTE PARA A UNIÃO

Outro problema da nota é que ela considera a oferta mínima como o excedente em óleo para a União (que no seu exemplo é de 20%). Na realidade, o excedente em óleo da União, no caso do regime de partilha de produção, é definido nos leilões. Quanto maior competição houver, maior tende a ser a parcela da União no excedente em óleo oferecido pelas empresas. A oferta mínima, como o próprio nome diz, é o piso a ser recebido pela União em caso de oferta pelo bloco licitado.

Isso significa que, se o governo estabelecer regras que reduzam o contencioso tributário, que aumentem a segurança jurídica e que equiparem as condições de custo das empresas de petróleo no Brasil com o que ocorre no resto do mundo; haverá maior atração de competidores. Em consequência, o excedente em óleo oferecido à União será maior.

E foi exatamente isso que todas as mudanças recentes do marco regulatório do setor petróleo permitiram. Não só a MP 795/2017, mas o fim da exclusividade da Petrobras na exploração do Pré-Sal e a redução e simplificação das exigências de conteúdo local aumentaram a atratividade dos leilões de petróleo brasileiro.

Para isso, basta comparar o resultado do leilão do campo de Libra (realizado antes das reformas) com os leilões mais recentes (feitos sob a vigência das novas regras). A Tabela 4 mostra que no caso de Libra não houve concorrência. Nenhuma empresa se interessou em disputar com o consórcio da Petrobras, e isso fez com que o consórcio oferecesse uma participação em óleo igual ao mínimo fixado no edital: 41,65%.

Libra é um dos campos mais atraentes do Pré-Sal. E foi vendido em um momento em que o petróleo estava cotado a elevados US\$ 109,48 por barril. Mesmo em condições tão favoráveis, o leilão não atraiu investidores além da Petrobras. E isso ocorreu justamente porque o marco regulatório era inadequado, e não atraia investimentos. Para vir para o Brasil, uma empresa teria

que se subordinar às decisões da Petrobras (operadora única do Pré-Sal), teria que comprar equipamentos caros no mercado interno (ainda que com qualidade inferior ou data de entrega maior que o semelhante importado), e ainda teria que enfrentar uma legislação fiscal incerta, sujeita a litígios, e desfavorável em relação à praticada em outros países detentores de petróleo.

Nos leilões realizados sob as novas regras, diversas empresas participaram da disputa, e chegou-se a pagar até 80% de óleo excedente para a União (oposto da hipótese de 20% para a União e 80% para o contratado feita no estudo da Consultoria da Câmara). E isso ocorreu em um cenário no qual o preço do barril do petróleo é quase metade do que vigorava à época do leilão de Libra.

**TABELA 4**

Licitações	Percentual em Óleo			Preço Petróleo US\$*	Bônus de Assinatura R\$ Milhões
	Mínimo	Oferecido	Variação Percentual		
<b>1ª Rodada (2013)</b>				109,48	
Libra	41,65%	41,65%	0,00%		15.000
<b>2ª Rodada (2017)</b>				57,62	
Entorno de Sapinhoá	10,34%	80%	673,69%		200
Norte Carcará	22,08%	67,12%	203,99%		3.000
Sul de Gato do Mato	11,53%	11,53%	0,00%		100
Sudoeste de Tartaruga Verde	12,98%	-	-		-
<b>3ª Rodada (2017)</b>				57,62	
Peroba	13,89%	76,95%	454,00%		2.000
Alto de Cabo Frio Oeste	22,87%	22,87%	0,00%		350
Alto de Cabo Frio Central	21,38%	75,86%	254,82%		500
Pau Brasil	14%	-	-		-

\* Preço do Barril - Brent no mês de outubro, data dos leilões nos respectivos anos.

Isso muda completamente a equação de participação do governo na renda do Pré-Sal. A Tabela 5 recalcula o exemplo contido na Tabela 1, do estudo original da Consultoria da Câmara dos Deputados, sob as hipóteses de que o excedente em óleo da União seja de 50% (uma hipótese conservadora frente aos percentuais entre 60% e 80% obtidos na maioria dos lotes leiloados na 2ª e 3ª rodadas. Teríamos, então:

**TABELA 5**

Preço Unitário do Barril de Petróleo =	US\$ 60,00
Custo de Produção	- US\$ 22,00
Royalties (15% x US\$ 60)	- US\$ 9,00
<hr/>	
Excedente em óleo	US\$ 29,00
Excedente em óleo – União (50%)	US\$ 14,50
Excedente em óleo – Contratada (80%)	US\$ 14,50

A renda total do governo seria dada conforme a Tabela 6 abaixo que recalcula a Tabela 2 de acordo com o novo percentual em óleo para a União:

**TABELA 6**

Royalties (15% x US\$ 60)	-	US\$ 9,00
Excedente em óleo – União (50%)		US\$ 14,50
CSLL		US\$ 1,305
IRPJ		US\$ 3,625
<hr/>		
US\$ 28,43		

Chega-se, portanto, a uma participação do governo na renda do petróleo 25% maior do que os US\$ 22,69 que o estudo da Câmara dos Deputados indica como situação inicial, antes da MP 795/2017. E 87% maior do que a renda governamental erradamente calculada pelo estudo em US\$ 15,208.

Embora os números sejam meramente ilustrativos, a lição é clara. Quando se provê um ambiente jurídico seguro, regras alinhadas com o mercado internacional de petróleo e condições equilibradas de competitividade, o país ganha em termos de arrecadação em decorrência do aumento nos ágios oferecidos pelas companhias de petróleo e a atração de novos investimentos.

## C. CONCLUSÃO

O estudo da Consultoria da Câmara dos Deputados que aponta uma perda potencial de R\$ 1 trilhão em decorrência da adoção da MP 795/2017 está errado. São duas as fontes principais deste erro:

1. Supõe que a MP 795/2017 autoriza a dupla dedução das despesas com custo de produção para apuração da base de cálculo do IR e da CSLL;
2. Trabalha com valor subestimado para a participação da União no óleo excedente, tendo utilizado um percentual muito inferior (oferta mínima) àquele efetivamente observado nos últimos leilões realizados pela União.

As reformas feitas pelo Governo Federal no setor de petróleo (redução do contencioso tributário via MP 795/2017, a simplificação das exigências de conteúdo local, o fim da exclusividade da Petrobras como operadora do Pré-Sal) aumentaram fortemente a atratividade dos leilões brasileiros, gerando disputa e lances elevados, que chegaram a uma participação da União no óleo excedente de 80% no regime de partilha.

Tal aumento de participação gera renda adicional ao longo de toda a vida produtiva dos campos leiloados. Ademais, como descrito no Anexo à presente nota, a MP 795/2017 não constitui concessão de benefícios tributários indiscriminados às empresas exploradoras de petróleo. Pelo contrário, em muitos pontos eleva a tributação atualmente praticada. Em outros pontos, alinha a tributação nacional ao que se pratica nos principais países produtores de petróleo, com os quais o Brasil concorre pela atração de investimentos. Certamente o resultado final de sua aprovação será o aumento, e não a redução da receita pública.

Por fim, vale ressaltar que o dano causado por um estudo incorreto pode ser elevado. Se o fictício valor de R\$ 1 trilhão levar à rejeição da MP 795/2017, as empresas que venceram a 2<sup>a</sup> e 3<sup>a</sup> rodadas de licitação do Pré-Sal podem desistir de assinar os contratos (a assinatura dos contratos relativos aos últimos dois leilões realizados ainda não ocorreu), com prejuízos bilionários para a população brasileira, seja no campo financeiro, seja no campo reputacional.

**ASSESSORIA ESPECIAL**  
Gabinete do Ministro da Fazenda

**SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
DO BRASIL**

**ANEXO**

A Medida Provisória nº 795, de 2017, visa alinhar a tributação do setor de petróleo e gás às práticas internacionais, reduzir o grande litígio tributário existente, restabelecer base tributária (com vistas a sua ampliação) e incentivar investimentos na indústria petrolífera do Brasil. Não existe concessão maciça de renúncia tributária. A principal desoneração contida na MP existe desde 1999, e está sendo apenas renovada e aperfeiçoada, para corrigir algumas distorções.

Em resumo a MP 795/2017:

- (i) torna mais claras as regras de dedução das despesas na determinação do lucro real do imposto de renda (IRPJ) e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), com impacto neutro ou positivo na arrecadação;
- (ii) reduz os percentuais máximos da parcela dos contratos de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas relacionados à prospecção e exploração que podem ter alíquota zero de imposto de renda retido na fonte (IRRF), da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, da Cofins-Importação e da Cide-Remessa, ou seja, eleva a tributação do setor;
- (iii) permite o parcelamento de débitos tributários de IRRF nas remessas ao exterior para pagamento de frete de embarcações, para permitir a redução de contencioso tributário resultante de elevação de tributação anterior à MP 795/2017;
- (iv) promove alterações no Repetro para estender aos produtores nacionais de equipamentos tratamento similar ao concedido às importações, removendo desvantagem competitiva das empresas nacionais que, no quadro legal anterior à MP 795/2017, pagavam mais tributos para fabricar bens destinados a indústria do petróleo do que os incidentes sobre os mesmos bens quando importados; e
- (v) dá o tratamento adequado à natureza do bem importado, temporária ou permanente, sem modificar a carga tributária do Repetro, além de permitir a venda direta dos bens produzidos no país às concessionárias de petróleo, visando coibir práticas de planejamento tributário e custos aduaneiros desnecessários com possíveis impactos positivos na arrecadação de tributos (lucro na revenda interna e aumento da base do IRPJ, por exemplo).

A seguir, são detalhados esses pontos, as razões para sua implementação e os efeitos esperados.

### **1. Dedução de despesas no IRPJ e CSLL**

O *caput* do art. 1º estabelece que as despesas com **exploração e produção** das jazidas de petróleo e gás natural poderão ser deduzidas integralmente da determinação do lucro real do imposto de renda e da base de cálculo da CSLL. Com relação à produção, essa é a regra geral para apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL para empresas de qualquer setor: das receitas, são abatidas as despesas operacionais do exercício e a amortização/depreciação dos investimentos.

O setor de petróleo tem especificidades que levam os fiscos de diversos países a modularem a tributação de forma a estimular as empresas a maximizar a busca por petróleo e, uma vez encontrado o óleo e viabilizado o desenvolvimento do poço, a explorarem as reservas o máximo possível, reconhecendo a distribuição de riscos da indústria na fase de exploração, pesadamente suportada pelas concessionárias. Essa maximização ocorre também na arrecadação pelo fisco. Não se trata de conceder benefícios tributários apenas para atrair o investimento, mas de se aplicar a tributação de forma inteligente, reduzindo-a nos períodos de alto risco e baixa receita (exploração e etapas iniciais do desenvolvimento), aumentando-a nos períodos em que o poço já está produzindo. Isso maximiza as receitas públicas e as chances de se encontrar petróleo; bem como induz o prolongamento da vida útil dos poços em produção.

A primeira etapa, de exploração, é de alto risco. A empresa paga ao governo pelo direito a buscar um petróleo que não se sabe se existe ou se será comercialmente viável. Por isso, em todo o mundo, busca-se não sobreregar os custos administrativos e tributários da empresa na fase de exploração. Daí porque a legislação prevê a possibilidade de desconto de todo o custo de exploração para apuração da base de cálculo.

Uma vez encontrado o óleo, a empresa passa para a fase de desenvolvimento, que consiste em instalar os equipamentos para extrair o petróleo. Trata-se de uma fase intensiva em despesa de capital.

A prática da Petrobras e das demais empresas de petróleo operando no Brasil, nos anos recentes, foi a de lançar como despesas operacionais do exercício a integralidade dos gastos com investimentos, o que reduzia o lucro contábil e o imposto a pagar. A Receita Federal discordou dessa prática, e considerou que tais investimentos devem ter tratamento próprio de ativos fixos, cujo valor se apropria como despesa ao longo dos anos de produção, na medida em que a jazida é exaurida.

Isso gerou contencioso tributário, e a interpretação das empresas vinha se saindo vencedora no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), com a Receita Federal perdendo receita. A MP 795/2017 alterou a legislação, visando caracterizar claramente os investimentos da fase de desenvolvimento como NÃO passíveis de dedução, no exercício em que forem incorridos, da base de cálculo do IRPJ e CSLL, mas sim através da sua amortização durante a vida útil do campo de petróleo. Isso foi efetivado mediante a revogação do art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 21 de novembro de 1966. Ao contrário do que afirma o Estudo Técnico da Câmara dos Deputados, tal benefício foi totalmente eliminado e não estendido a todas as empresas petrolíferas.

Tendo em vista que os primeiros anos do período de desenvolvimento são de elevadas despesas e baixas receitas, a MP 795/2017 propõe uma exaustão acelerada nos primeiros anos. Vale dizer, as empresas podem descontar da base de cálculo do IRPJ e da CSLL valores maiores a título de exaustão dos equipamentos nos primeiros anos. Posteriormente, esse desconto será nulo, e o pagamento de tributos maior. Ou seja, a maior carga de pagamento de tributos se desloca para o momento em que a empresa já está extraíndo petróleo e, portanto, disposta de receitas. Por isso, a exaustão acelerada não representa custo tributário, o que ela faz é adiantar no tempo uma dedução que ocorreria ao longo de maior período.

Ainda, ao reduzir os custos iniciais em um período em que a receita é baixa ou nula, a exaustão acelerada é determinante para a continuidade da exploração, adiando a decisão de

abandono e contribuindo para aumentar o volume recuperável de petróleo e gás natural. Esse benefício é consoante com regras adotadas por outros países, contribuindo para que se alcance a Taxa Interna de Retorno (TIR) dos projetos, aumentando a atratividade dos investimentos.

Por isso, a novidade do art. 1º está em seus §§ 1º a 4º, que especificam regra de dedução para os gastos realizados na fase do desenvolvimento. Esses gastos devem ser ativados e estarão sujeitos à exaustão<sup>1</sup> (e, portanto, não podem ser deduzidos em sua integralidade no exercício em que ocorreram, ao contrário daquelas despesas incorridas nas fases de exploração e produção). O reconhecimento da despesa de exaustão para fins tributários poderá ser efetuado de forma acelerada à taxa de 2,5 vezes a taxa de exaustão contábil.

Vale notar que esse dispositivo reduzirá o litígio atualmente existente, pois vedará a prática das empresas de dedução imediata dos gastos efetuados na fase de desenvolvimento na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, em razão da aplicação do disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 21 de novembro de 1966:

*"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."*

Esse dispositivo autorizava somente a Petrobrás a deduzir as importâncias aplicadas em cada exercício na prospecção e extração do petróleo cru.

A redação da MP 795/2017, ao atualizar a terminologia utilizada na legislação tributária e ao introduzir a exaustão acelerada, diminui o montante em risco de perda na arrecadação.

Por fim, os §§ 5º e 6º do art. 1º disciplinam o cálculo, para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, da depreciação dedutível de máquinas, equipamentos e instrumentos facilitadores aplicados nas atividades de desenvolvimento da produção.

Em conclusão, a inovação legislativa contida no art. 1º tende a elevar a arrecadação tributária e a reduzir o contencioso, reduzindo custos administrativos tanto da Receita Federal quanto das empresas.

## **2. IRRF nas remessas ao exterior para pagamento de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas**

O art. 2º da MP 795/2017 também introduz medidas que levarão a aumento de arrecadação, ao elevar o valor da base tributável de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas.

A alíquota de CSLL e IRPJ incidente sobre frete de embarcações é zero. Isso estimulou as empresas de petróleo a contratar serviços no exterior que, associados a embarcações, eram contabilmente classificados como despesa de frete. Por exemplo: uma petroleira contratava um serviço de perfuração de poço *offshore*, que necessariamente precisa ser executado com o uso

---

<sup>1</sup> A exaustão é o reconhecimento, como custo ou encargo, em cada período de apuração, da importância correspondente à diminuição do valor dos recursos minerais esgotáveis, resultantes de sua exploração.

de embarcação, e classificava 90% da despesa como despesa de frete (com alíquota zero de imposto) e 10% como custo do serviço de construção de poço, sujeito a tributação.

A Receita Federal passou a contestar esse tipo de contrato e a autuar as empresas. Acumularam-se autos de infração da ordem de R\$ 38 bilhões.

Posteriormente, a Lei nº 13.043/2014, em decorrência de emenda parlamentar, estabeleceu uma regra para a tributação desse tipo de operação. Essa lei fixou os seguintes percentuais máximos para declaração de despesa com frete:

- 85%, para embarcações com sistemas flutuantes de produção ou armazenamento e descarga;
- 80%, para embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação e manutenção de poços; e
- 65%, nos demais tipos de embarcações.

Ou seja, por um lado, essa Lei contrariou a interpretação até então utilizada pela Receita Federal, de que 100% do valor dos contratos deveria estar sujeito a tributação. Por outro lado, elevou um pouco a tributação.

Uma vez estabelecidas essas regras em lei, a possibilidade de a Receita Federal obter sucesso na cobrança dos autos de infração já lavrados se reduz drasticamente. Isso porque, frente à nova norma, o juiz terá grande probabilidade de retroagir a regra para beneficiar o contribuinte.

Reconhecendo o novo cenário, a MP 795/2017 buscou recuperar parte da capacidade de arrecadação do fisco, reduzindo os percentuais que haviam sido fixados pela Lei nº 13.043/2014, e assim dobrar a base tributável dessa operação. Por isso, a MP 795/2017 propõe que se reduzam os percentuais acima descritos para, respectivamente, 70%, 65% e 50%.

Ou seja, a parcela dos gastos com afretamento ou aluguel de embarcação marítima que DEVE ser tributada subiu 15 pontos percentuais. A parcela a ser tributada dobra na primeira categoria de embarcações (de 15% para 30%), passa de 20% para 35% na segunda e de 35% para 50% na terceira.

Mais uma vez, a MP 795/2017 eleva a tributação sobre as empresas de exploração de petróleo, em relação ao marco legal vigente.

### **3. Quitação de débitos tributários de IRRF nas remessas ao exterior para pagamento de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas**

A prática descrita na seção anterior, de lançamento como frete de 90% dos valores pagos em serviços prestados em embarcações, contratados no exterior, gerou elevadas autuações e contencioso tributário.

O advento da Lei nº 13.043/2014 estabeleceu uma regra de tributação, conforme descrito acima. Porém, restou o montante em litígio decorrente das autuações feitas antes da edição dessa lei.

Para viabilizar o pagamento desse passivo, de acordo com as regras fixadas pela Lei nº 13.043/2014, o art. 3º da MP 795/2017 estabelece um regime de quitação de débitos tributários.

Essa regra de quitação possibilita que, para fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014, as empresas podem adotar os percentuais máximos previstos pela Lei 13.043/2014 (de 85%, 80% e 65%). Para tanto, as empresas deverão recolher em janeiro de 2018 a diferença de IRRF, acrescida de juros de mora, com redução de 100% das multas de mora e de ofício.

Por exemplo, considerando a divisão dos valores dos contratos em 90% para o afretamento praticado antes da Lei 13.043/2014 e o caso de embarcações com sistemas flutuantes de produção, cujo percentual estabelecido pela Lei 13.043/2014 é de 85%, há uma diferença de 5% (90% - 85%) do valor do contrato a ser acrescido à base de cálculo do IRRF. É o montante equivalente a esses 5% que será objeto de parcelamento.

Note-se que se trata de um parcelamento de prazo curto (12 meses), submetido a correção pela Selic, e pago em prestações iguais. Ademais, para aderir ao parcelamento, a empresa precisará, desistir, de forma expressa e irrevogável das ações administrativas e judiciais.

A Secretaria da Receita Federal estima que esse regime permitirá a recuperação de R\$ 546,13 milhões, sem que a União incorra no risco de sucumbência das ações judiciais associadas.

#### **4. Alterações no Repetro**

O Repetro é um regime aduaneiro especial de exportação e de importação de bens que se destina às atividades de pesquisa e de lavra das jazidas de petróleo e gás natural. Esse regime **existe desde 1999**, e tem por objetivo equiparar a tributação do setor petróleo no Brasil à prática dos demais países produtores. Trata-se, portanto, de manter a competitividade do País na atração de investimentos de uma indústria que opera em escala global. A tributação de bens destinados a indústria do petróleo, acima do nível internacional, reduz a taxa de retorno do investimento no Brasil e estimula as empresas a investir em outro país, onde essa taxa é mais elevada.

O Repetro desonera as atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, da Contribuição para o PIS/PASEP, da COFINS, da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação, da COFINS-Importação e do Imposto de Importação. Os bens importados devem ser destinados às atividades previstas em até 3 anos. Caso contrário, o beneficiário deverá recolher os tributos devidos.

A MP aperfeiçoa as regras do Regime, visando desestimular planejamentos tributários, reduzir custos aduaneiros e mitigar desequilíbrio competitivo que favoreciam os bens importados frente aos concorrentes nacionais.

Anteriormente à MP 795/2017, o Repetro aplicava-se apenas a bens que eram importados para admissão temporária no país. Isso estimulava uma manobra das empresas para importar como temporários, equipamentos que, na verdade, ficariam definitivamente no país. Tal fato gerava insegurança jurídica e contencioso tributário com a Receita.

Além disso, a regra anterior estimulava as empresas a fazerem contratos de locação de equipamentos junto às suas filiais ou matrizes no exterior, o que lhes permitia deduzir no IRPJ

as despesas de locação, bem como abria espaço para superfaturamento do valor da locação, transferindo lucro tributável para o exterior, sem pagamento do tributo no Brasil<sup>2</sup>.

Pela nova regra, os bens importados em caráter permanente podem gozar dos benefícios do Repetro, quando importados em caráter definitivo. Acaba, com isso, o incentivo a esses procedimentos de planejamento tributário. Confere-se segurança jurídica para que o bem entre em caráter definitivo gozando das desonerações do Repetro.

Há, também, a vantagem de reduzir custos aduaneiros associados ao modelo anterior do Repetro. Ao permitir a venda direta dos bens produzidos no país às concessionárias de petróleo e gás natural, a MP 795/2017 torna desnecessária a exportação *ficta*<sup>3</sup> e posterior admissão temporária, que aumentavam a burocraçia associada ao benefício. Isso incentivará investimentos e aumentará a produtividade.

Por sua vez, o sistema terá um controle mais estrito. A Receita Federal estabelecerá a lista específica de bens que podem gozar dos benefícios do Repetro na modalidade de admissão temporária e na modalidade de importação definitiva. Isso evita que bens não relacionados diretamente à atividade produtiva do setor sejam importados pelas empresas no âmbito do Repetro e que bens que serão utilizados durante toda sua vida útil no País sejam trazidos mediante admissão temporária.

A outra novidade é a extensão da desoneração tributária para os fornecedores nacionais das empresas produtoras de bens passíveis de receber o benefício do Repetro. Pela regra anterior, havia um desequilíbrio competitivo: enquanto o produtor nacional de equipamentos pagava todos os impostos, o produto concorrente importado entrava no país desonerado. A nova regra beneficia os fornecedores do setor de petróleo e gás e também operadores, ao induzir a elevação do conteúdo local não pela exigência obrigatória, mas pela redução do custo tributário e aumento da produtividade da cadeia fornecedora.

Para reestabelecer o equilíbrio competitivo, a desoneração foi concedida aos fornecedores nacionais até o segundo elo da cadeia produtiva. Assim, as empresas do primeiro elo (as que fornecem diretamente às petroleiras) não apenas ficam desoneradas dos tributos, como também compram seus insumos (das empresas do segundo elo) no mercado interno também desonerados. As empresas do segundo elo, por sua vez, também podem fazer a importação ou a aquisição de seus insumos no mercado interno com desoneração tributária. Como isso, evitam a acumulação de créditos de tributos que viriam embutidos na compra dos seus insumos.

---

<sup>2</sup> Por exemplo, ao invés de importar determinado bem e deduzir de uma só vez seu valor de compra, a empresa locava este bem de seu par no exterior, a um preço de difícil fiscalização, e por muito mais tempo, gerando deduções de valor muito superior às de direito.<sup>f</sup>

<sup>3</sup> Figura criada pelo Repetro para permitir a caracterização da exportação, para fins de encerramento definitivo das obrigações tributárias suspensas por ocasião da importação, a partir da transferência da titularidade do bem para pessoa jurídica domiciliada no exterior, ainda que o bem permaneça em território nacional.