

Lei nº 13.586/17

Tratamento Tributário dos Gastos de E&P
(art. 1º) e Split Contratual (art. 2º)

Leonardo Homsy

27.02.2018

Tratamento Tributário dos Gastos de E&P (art. 1º)



Tratamento Tributários dos Gastos de E&P (IRPJ e CSLL)

Cenário pré-Lei nº 13.586/17

- Ausência de regras tributárias específicas para o setor de O&G.
 - Regra específica para a Petrobras:
RIR/99, art. 416: *"A Petróleo Brasileiro S.A. - PETROBRAS poderá deduzir, para efeito de determinação do lucro líquido, as importâncias aplicadas, em cada período de apuração, na prospecção e extração de petróleo cru".*
- Alguns pontos **controversos**:
 - Aplicação do tratamento tributário previsto para empresas de mineração e da regra prevista especificamente para a Petrobras.
 - Pré-operacional **Vs.** operacional.
 - Capitalização para "dedução" ao longo do tempo **Vs.** dedução imediata.

Tratamento Tributários dos Gastos de E&P (IRPJ e CSLL)

Cenário pré-Lei nº 13.586/17

- **CARF**: recentes acórdãos favoráveis à Petrobras que havia deduzido integralmente as despesas na etapa de desenvolvimento, considerando que esses gastos integram a fase de produção prevista nos Contratos de Concessão.
 - **Fiscalização**: ainda que formalmente vigente e expressamente incluído no RIR/99, violaria dispositivos e princípios constitucionais e não compreenderia dedução de dispêndios na etapa de desenvolvimento.
 - **CARF**: a autorização de dedução de despesas contida no art. 416 do RIR/99 não foi suprimida ou alterada após a Lei nº 9.478/97. E, desde sua veiculação, foram contemplados na sua autorização de dedução os gastos percebidos com a etapa de desenvolvimento dos campos de petróleo.
 - Ac. 1402-002.419 de 22.03.17 (4ªCâmara|2ªTurma) e 1201-001.914 de 18.10.17 (2ªCâmara|1ª Turma).
- **Parecer PGFN/CAT nº 936/17**: Consulta da SRFB sobre a validade do art. 416 do RIR/99, cuja conclusão foi pela "validade do dispositivo, desde que o benefício seja concedido às demais empresas que atuam no setor petrolífero, sob pena de afronta aos princípios da isonomia e da livre concorrência."

Tratamento Tributários dos Gastos de E&P (IRPJ e CSLL)

Cenário pós-Lei nº 13.586/17

- Regras tributárias específicas para exploração, produção e desenvolvimento.

Art. 1º, caput dedução integral dos gastos de exploratórios

Art. 1º, §1º dedução dos gastos com desenvolvimento via exaustão

Art. 1º, §2º-§4º dedução dos gastos com desenvolvimento via exaustão acelerada, calculada mediante MUP

Art. 1º, §5º-§6º dedução da depreciação de máquinas, equipamentos e instrumentos facilitadores nas atividades de desenvolvimento

- **Exposição de Motivos:** *“tornar incontroverso o tratamento tributário dado às importâncias aplicadas, em cada período de apuração, nas atividades de pesquisa e de desenvolvimento para a produção de petróleo, e a reduzir a litigiosidade atualmente existente nas esferas administrativas e judiciais.”*

Tratamento Tributários dos Gastos de E&P (IRPJ e CSLL)

Cenário pós-Lei nº 13.586/17

- Algumas ponderações

Art. 1º, caput dedução integral dos gastos de exploratórios

Art. 1º, §1º dedução dos gastos com desenvolvimento via exaustão
- **MUP?**

Art. 1º, §2º-§4º dedução dos gastos com desenvolvimento via exaustão acelerada, calculada mediante MUP

Art. 1º, §5º-§6º dedução da depreciação de máquinas, equipamentos e instrumentos facilitadores nas atividades de desenvolvimento
- **MUP?**
- **Bens aplicados nas atividades de Exploração e Produção?**

Tratamento Tributários dos Gastos de E&P (IRPJ e CSLL)

Cenário pós-Lei nº 13.586/17

- Algumas ponderações
 - Art. 4º da IN RFB nº 1.786/18: *Bens adquiridos de partes vinculadas mediante migração do Repetro para Repetro-Sped serão considerados para fins de depreciação, amortização ou exaustão por valor **não superior ao valor contábil líquido***.
 - A revogação do art. 416 do RIR/99 traz impactos adversos para **2017**?

Split Contratual (art. 2º)



Split Contratual (Afretamento e Serviços)

Cenário pré-Lei nº 13.586/17

- Lei 9.481/97: redução da alíquota do IRRF para **zero** sobre as receitas de **fretes, afretamentos, alugueis** ou **arrendamentos** de **embarcações** marítimas.
 - Histórico de autuações fiscais inicialmente acerca do conceito de *embarcação*; e em seguida contra a própria estrutura de split contratual.
- Lei 13.043/14: introduz regra específica sobre split contratual, assegurando a alíquota zero de IRRF na **execução simultânea** de contrato de **afretamento** ou **aluguel** de embarcações marítimas e de contrato de prestações de serviços relacionados à E&P, celebrados entre partes **vinculadas** entre si, quando observados os percentuais específicos por tipo de embarcação (85%, 80% e 65%).
 - Entendimento de que, desde que observados os percentuais, a alíquota zero seria aplicável nas remessas a beneficiários em **paraíso fiscal** ou sujeito a **regime fiscal privilegiado** (IRRF de 25% somente sobre o “excesso”).

Split Contratual (Afretamento e Serviços)

Cenário pós-Lei nº 13.586/17

- Reduz os percentuais específicos de split por tipo de embarcação a partir de 2018 (70%, 65% e 50%);
- Introduce percentual de 60% para as embarcações marítimas de transporte, movimentação, transferência, armazenamento e regaseificação de GNL;
- Exclui embarcações de apoio marítimo das regras relacionadas ao split;
- Impõe alíquota majorada de 25% nas remessas para beneficiário em paraíso fiscal ou sujeito a regime fiscal privilegiado, ainda que observados os percentuais de split;
- Altera/ajusta definição de partes vinculadas.

Split Contratual (Afretamento e Serviços)

Cenário pós-Lei nº 13.586/17

- Esclarece que a aplicação dos percentuais **não acarreta a alteração da natureza** e das condições do contrato de afretamento para fins de **CIDE e PIS/COFINS**.
- Exposição de Motivos: O § 12 traz norma que esclarece que os percentuais definidos nos §§ 2 e 9 não se aplicam à apuração da CIDE e do PIS/COFINS, permanecendo válidas, para efeitos de apuração desses tributos, a natureza e as condições do contrato de afretamento ou aluguel.
- Cria o “**REFIS do split**” – aos fatos geradores ocorridos **até 31.12.2014**, aplica-se os **§2** (percentuais introduzidos pela Lei nº 13.043/14) e **§12** (esclarecimento quanto à natureza e condições dos contratos de afretamento para fins de CIDE e PIS/COFINS) e a pessoa jurídica poderá recolher a diferença devida de IRRF possibilita o recolhimento da diferença devida de IRRF, acrescida de juros de mora, com redução de 100% das multas.
 - **Veto ao § 8º do art. 3º** - remissão da CIDE e do PIS/COFINS

Split Contratual (Afretamento e Serviços)

Cenário pós-Lei nº 13.586/17

- Algumas ponderações
 - **Estruturas de split são artificiais?**
 - Mais recente acórdão do CARF reconhece a legitimidade do split vis-à-vis alterações promovidas pela Lei nº 13.043/14 e cancela o auto de infração contra a Petrobras:

Acórdão 2401-005.149/2017 (4ª Câmara / 1ª Turma, IRRF ano-calendário 2008)

- A vinculação na execução simultânea de contratos de afretamento e de prestação de serviços **é perfeitamente legítima** e **não autoriza a desconsideração dos contratos pactuados**
- Constata-se que a **presunção** lançada pela fiscalização para descaracterizar os contratos de afretamento **não encontra respaldo** na Lei nº 9.481/97 com as alterações estabelecidas **pela Lei nº 13.043/14**, que trouxe em seu bojo a **bipartição** de contratos como **consequência natural do negócio jurídico**.

Split Contratual (Afretamento e Serviços)

Cenário pós-Lei nº 13.586/17

- Algumas ponderações
 - **Estruturas de split são artificiais?**
 - Racional similar foi proferido no Acórdão nº 3201-003.150/2017, que reconheceu a legitimidade do split vis-à-vis alterações promovidas pela Lei nº 13.043/14 e Medida Provisória nº 795/17 (período de apuração: 2009/2010).

“COFINS. PETRÓLEO E GÁS NATURAL. EXPLORAÇÃO. EMBARCAÇÕES. AFRETAMENTO. PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. EXECUÇÃO SIMULTÂNEA. MP 795/17. Nos termos do § 2º ao art. 1º da Lei n. 9.481/97, com as alterações promovidas pela Lei n. 13.043/14, quando ocorrer execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, relacionados à E&P, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, a parcela relativa ao afretamento ou aluguel não poderá ser superior a 80% do valor total dos contratos, no caso de embarcações com sistema do tipo sonda para perfuração, completação ou manutenção de poços, chamados navios sonda.

Split Contratual (Afretamento e Serviços)

Cenário pós-Lei nº 13.586/17

- Algumas ponderações
 - **Cálculo de base de cálculo para o split contratual**
 - Art. 8º da IN RFB nº 1.778/17 inclui na IN RFB nº 1.455/14 a fórmula para fins de cálculo de base de cálculo para o split contratual.

1. PERCENTUAL DO CONTRATO DE AFRETAMENTO

% do contrato de afretamento	Valor total do contrato de afretamento	Somatórios dos valores totais dos contratos (afretamento + serviços)
% CF =	[VCF]	÷ (VTC) x 100
% CF =	1.000.000	÷ 1.000.000 + 200.000 x 100
% CF =	83,33	

2. PARCELA DA REMESSA SUJEITA AO IRRF

$$\text{Parcela da Remessa} = [(\%CF - Lfs) \times VTC] \times (R \div VCF)$$

$$\text{Parcela da Remessa} = [(83,33\% - 70\%) \times 1.200.000] \times (10.000 \div 1.000.000)$$

$$\text{Parcela da Remessa} = 1.599,60 \quad \Rightarrow \quad \text{IRRF} = \times 15\% = \text{R\$ } 239,94$$

1. PERCENTUAL DO CONTRATO DE AFRETAMENTO

% do contrato de afretamento	Valor total do contrato de afretamento	Somatórios dos valores totais dos contratos (afretamento + serviços)
$\% \text{ CF} =$	$[\text{VCF}]$	$\div \quad (\text{VTC}) \quad \times 100$
$\% \text{ CF} =$	$1.000.000$	$\div \quad 1.000.000 + 200.000 \quad \times 100$
$\% \text{ CF} =$	$83,33$	

2. PARCELA DA REMESSA SUJEITA AO IRRF

~~$$\text{Parcela da Remessa} = [(\% \text{CF} - \text{Lfs}) \times \text{VTC}] \times (\text{R} \div \text{VCF})$$~~

~~$$\text{Parcela da Remessa} = [(83,33\% - 70\%) \times 1.200.000] \times (10.000 \div 1.000.000)$$~~

~~$$\text{Parcela da Remessa} = 1.599,60 \quad \Rightarrow \quad \text{IRRF} = \times 15\% = \text{R\$ } 239,94$$~~

$$\text{Parcela da Remessa} = [(\% \text{CF} - \text{Lfs}) \times \text{VCF}] \times (\text{R} \div \text{VCF})$$

$$\text{Parcela da Remessa} = [(83,33\% - 70\%) \times 1.000.000] \times (10.000 \div 1.000.000)$$

$$\text{Parcela da Remessa} = 1.333,33 \quad \Rightarrow \quad \text{IRRF} = \times 15\% = \text{R\$ } 200,00$$

Split Contratual (Afretamento e Serviços)

Cenário pós-Lei nº 13.586/17

- Algumas ponderações
 - **Time charter?**

OBRIGADO!

www.mattosfilho.com.br

SÃO PAULO – PAULISTA

Al. Joaquim Eugênio de Lima 447
01403 001 São Paulo SP Brasil
T 55 11 3147 7600

SÃO PAULO – FARIA LIMA

Rua Campo Verde 61 3º andar
01456 000 São Paulo SP Brasil
T 55 11 3035 4050

BRASÍLIA

SHS Q6 Bloco C Cj. A sala 1901
70322 915 Brasília DF Brasil
T 55 61 3218 6000

RIO DE JANEIRO

Praia do Flamengo 200 11º andar
22210 901 Rio de Janeiro RJ
Brasil
T 55 21 3231 8200

NEW YORK

712 Fifth Avenue – 26th floor
New York NY USA 10019
T 1 646 695 1100