



Consultoria de Orçamentos e Fiscalização Financeira

Estudo Técnico nº 33, de 2017

Estimativa do Impacto da Medida Provisória nº
795/2017 na arrecadação dos Estados.

Maria Emília Miranda Pureza

Núcleo da Receita

Brasília, Dezembro/2017



CÂMARA DOS
DEPUTADOS



Estimativa do Impacto da Medida Provisória nº 795/2017 na Arrecadação dos Estados e Distrito Federal.

I – Considerações Iniciais

Este documento tem o objetivo de atender à Solicitação de Trabalho nº 1.960/2017 apresentada pelo Deputado Alessandro Molon, no qual solicita a elaboração de estudo com estimativa do impacto da Medida Provisória nº 795, de 2017, na arrecadação dos Estados e Distrito Federal, diretamente ou por meio dos repasses à título de Fundo de Participação dos Estados e Distrito Federal.

A Medida Provisória acima referida dispõe sobre o tratamento tributário das atividades de exploração e de desenvolvimento de campo de petróleo ou de gás natural, altera a Lei nº 9.481, de 13 de agosto de 1997, e a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, e institui regime tributário especial para as atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos.

No que tange aos aspectos tributários, o conteúdo da MP pode ser classificado em quatro itens:

a) regime de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido incidente:

1. nas atividades de exploração e produção de jazidas de petróleo e de gás natural, definidas no art. 6º da Lei nº 9.478, de 6 de agosto de 1997 (art. 1º);

2. nas atividades de desenvolvimento para viabilizar a produção de campo de petróleo ou de gás natural (§§ 1º a 6º do art. 1º);

b) incidência do imposto de renda retido na fonte sobre receitas de fretes, afretamentos, alugueis ou arrendamentos de embarcações marítimas, relacionados à exploração e produção de petróleo ou gás natural, quando celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si e quando ocorrer execução



simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço (art. 2º e 3º);

c) tributação da parcela do lucro auferido no exterior, por controlada, direta ou indireta, ou coligada, correspondente às atividades de afretamento por tempo ou casco nu, arrendamento mercantil operacional, aluguel, empréstimo de bens ou prestação de serviços diretamente relacionados às fases de exploração e de produção de petróleo e gás natural (art. 4º);

d) instituição de regime tributário favorecido:

1. na importação de bens destinados às atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos (art. 5º); e

2. na importação ou na aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para serem utilizados integralmente no processo produtivo de produto final destinado às atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos (arts. 6º e 7º).

Na seção seguinte passaremos a analisar brevemente cada uma dessas disposições e avaliar o impacto de tais medidas sobre as finanças dos entes federados.

II. Regime de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incidente nas atividades de exploração e produção de jazidas de petróleo e de gás natural (art. 1º)

Antes da edição da MP 795/2017, o regime de incidência do imposto de renda sobre o setor petróleo e gás natural encontrava-se definido pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 21 de novembro de 1966, nos seguintes termos:

“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.”



Por meio dessa norma, a Petrobrás - então detentora do monopólio na exploração, produção, refino e transporte do petróleo no Brasil - passou usufruir de benefício fiscal que lhe permitiu efetuar a dedução integral e imediata da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica de algumas despesas, como as relativas a investimento em ativo permanente, que pela regra geral da contabilidade privada, somente podem ser dedutíveis ao longo do tempo de depreciação do bem, e não imediatamente no próprio exercício em que a aquisição foi realizada.

Com a abertura do mercado de prospecção e extração de petróleo a empresas estrangeiras e a adoção de nova normatização para o setor¹, essa regra tornou-se obviamente obsoleta e, salvo melhor juízo, inconstitucional, pois o art. 173, §2º, da Constituição Federal é taxativo ao vedar que sociedades de economia mista gozem de privilégios fiscais não extensivos às empresas do setor privado. Porém, mesmo assim, o dispositivo manteve-se em vigor sem qualquer alteração, até a edição da MP 795/2017, que expressamente o revogou em seu art. 11.

Para substituí-la, o art. 1º da MP 795/2017 confirma a manutenção desse tratamento tributário diferenciado e favorecido para todo o setor de exploração e produção de petróleo e gás natural, eliminando, eventuais dúvidas com respeito à aplicabilidade do art. 12 do Decreto-Lei nº 62/1966.

Assim, o *caput* do art. 1º da MP passa a estabelecer que, “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 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.”

Em sua Exposição de Motivos, o Poder Executivo afirma que o art. 1º da MP visa “atualizar a terminologia utilizada pela legislação tributária de forma a tornar incontroverso o tratamento tributário dado às importâncias aplicadas, em cada período de apuração, nas atividades de pesquisa e de desenvolvimento para a

¹ Lei nº 9.478, de 1997, Lei nº 12.351, de 2010, Lei nº 12.734, de 2012, Lei nº 12.858, de 2013.



produção de petróleo, e a reduzir a litigiosidade atualmente existente nas esferas administrativas e judiciais.”

Afirma que o litígio “tem origem nas dúvidas acerca da possibilidade de dedução imediata dos gastos efetuados nas atividades de pesquisa e de desenvolvimento dos projetos relativos à produção de petróleo na apuração da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, em razão da aplicação do disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 21 de novembro de 1966.”

Observa-se que, para o Poder Executivo o litígio existente não se refere à eventual falta de base jurídica para a aplicação do art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966 pela Petrobrás e, mesmo, sua extensão para as demais empresas estrangeiras, mas sim à possibilidade de serem deduzidas integralmente as despesas realizadas durante a etapa de desenvolvimento.²

Assim, conclui-se que a redação do *caput* do art. 1º tem o claro objetivo de dar suporte legal ao entendimento, alegadamente adotado pela Administração Tributária, de que o disposto no art. 12 do Decreto-Lei nº 62, de 1966, aplica-se indistintamente a todas as empresas do setor de petróleo e gás, porém somente sendo dedutíveis de forma integral as despesas efetuadas na fase de exploração e produção de petróleo e gás natural, ficando excluídas desse tratamento as despesas de desenvolvimento.

Importa frisar que, embora tenha por finalidade definir o modelo de tributação para um ramo de atividade tão complexa e diferenciada como é o setor de petróleo e gás, a redação adotada no caput do art 1º da MP 795/2017 apresenta-se excessivamente imprecisa, por não esclarecer quais as despesas que serão (ou não

² As fases ou etapas no âmbito da atividade exercida pelo setor de petróleo e gás natural são especificadas nos art. 6º da Lei 9478, de 1997:

“Art. 6º Para os fins desta Lei e de sua regulamentação, ficam estabelecidas as seguintes definições:
(.....)

XV - Pesquisa ou Exploração: conjunto de operações ou atividades destinadas a avaliar áreas, objetivando a descoberta e a identificação de jazidas de petróleo ou gás natural;

XVI - Lavra ou Produção: conjunto de operações coordenadas de extração de petróleo ou gás natural de uma jazida e de preparo para sua movimentação;

XVII - Desenvolvimento: conjunto de operações e investimentos destinados a viabilizar as atividades de produção de um campo de petróleo ou gás;”



serão) integralmente deduzidas como custo operacional da empresa, gerando brechas de interpretação na norma que poderão frustrar a consecução do objetivo primordial da MP de pacificar controvérsias judiciais.

Em que pesem estes aspectos, consideramos que não se pode afirmar que a adoção do referido dispositivo implique redução adicional na arrecadação tributária setorial, pois, segundo informa o Poder Executivo em sua Exposição de Motivos, tal regime de incidência já vinha sendo aplicado a todo o setor com base no art. 12 do Decreto-Lei nº 62, 1966, muito embora esse mesmo artigo refira-se apenas à Petrobrás.

III. Exaustão acelerada na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido incidente nas atividades de desenvolvimento (§§ 1º a 6º do art. 1º).

Conforme dispõe o art. 6º da Lei nº 9478, de 1997, a atividade de desenvolvimento corresponde ao conjunto de operações e investimentos destinados a viabilizar as atividades de produção de um campo de petróleo ou gás.

A Exposição de Motivos informa que a Secretaria da Receita Federal considera a despesa incorrida nessa fase como gasto pré-operacional e por esse motivo não pode ser deduzida para fins de apuração do IRPJ e da CSLL do período, sendo passível somente de deduções diferidas no tempo a título de exaustão.

Esse entendimento tem sido questionado pelos contribuintes com base na argumentação de que o §2º, do art. 24, da Lei nº 9.478, de 1997, considera as despesas com a atividade de desenvolvimento como parte integrante da fase de produção de petróleo³. Acerca desse ponto, a Exposição de Motivos nos informa que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) teria proferido decisão favorável aos contribuintes, permitindo-lhes a dedução integral das despesas na etapa de desenvolvimento.

³ “Art. 24. Os contratos de concessão deverão prever duas fases: a de exploração e a de produção.

§ 1º Incluem-se na fase de exploração as atividades de avaliação de eventual descoberta de petróleo ou gás natural, para determinação de sua comercialidade.

§ 2º A fase de produção incluirá também as atividades de desenvolvimento.”



Provavelmente considerando que a decisão de natureza administrativa do CARF seria confirmada na instância judicial, o Poder Executivo editou os §§ 1º a 6º, do art. 1º, da MP 795/2017, a fim de: a) determinar que os gastos realizados com atividades de desenvolvimento serão contabilizados no ativo permanente da empresa e estarão sujeitos à dedução na apuração do IRPJ e da CSLL em quotas anuais de exaustão; b) conceder ao contribuinte a possibilidade de efetuar a exaustão acelerada dos ativos, formados até 31 de dezembro de 2022, calculada mediante aplicação de taxa de exaustão, determinada pelo método das unidades produzidas, multiplicada por 2,5.

Como a quota de exaustão é passível de dedução para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, a adoção da quota de exaustão acelerada permite antecipar deduções que somente se realizariam ao longo de vários anos.

O Poder Executivo afirma que a adoção da exaustão acelerada acarretará uma redução de receita de IRPJ e de CSLL, no montante de R\$ 5.461,64 milhões, em 2018, de R\$ 6.349,66 milhões, em 2019, e de R\$ 8.000,98 milhões, em 2020.

Assim, para efeito de analisar os efeitos da medida sobre as finanças dos Estados e DF, consideramos seu impacto negativo sobre a arrecadação do IRPJ, já que a CSLL não integra a partilha constitucional para os entes federados. Após considerar as proporções médias da arrecadação do IRPJ e da CSLL na arrecadação setorial, e aplicar o percentual de 21,5% do FPE sobre o valor IRPJ que deixará de ser arrecadado, conclui-se que a redução do IRPJ no período elencado, determinará uma perda de receita para os Estados da ordem de R\$ 773,45 milhões, em 2018, R\$ 899,20 milhões, em 2019, e de R\$ 1.133,05 milhões, em 2020.

Ressalte-se que com o decorrer do tempo esse impacto tenderá a diminuir até desaparecer por completo, pois a exaustão acelerada representa apenas uma antecipação de deduções que em condições normais seriam efetuadas ao longo de vários anos. Assim, no ano em que o montante da exaustão acumulada se igualar ao valor do original do ativo, o direito à dedução será suprimido, devendo o valor da exaustão normal ser acrescido ao valor do lucro líquido.



Além disso, é importante mencionar que em virtude da pacificação das pendências judiciais relacionadas à matéria e com o consequente reconhecimento por parte do contribuinte de que as despesas incorridas na fase de desenvolvimento são pré-operacionais, haveria uma regularização no recolhimento dos tributos, com efeitos positivos sobre a receita. Segundo o Poder Executivo, esse ganho de receita será da ordem de R\$ 17,9 bilhões entre 2018 e 2020.

Caso esse ganho realmente se verifique, o efeito sobre os recursos transferidos a título de FPE, seria de um aumento de receita de R\$ 698,73 milhões, em 2018, R\$ 812,49 milhões, em 2019, e de R\$ 1.023,72 milhões, em 2020.

Com respeito ao Projeto de Lei de Conversão à MP 795/2017 apresentado na Câmara dos Deputados, observa-se que o mesmo estendeu a concessão do benefício da exaustão acelerada para embarcações utilizadas na navegação de apoio marítimo, o que deve ampliar o valor da desoneração fiscal.

IV. Incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas, quando celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si e ocorrer execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço (arts. 2º);

Conforme estabelecia o texto original do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, os valores remetidos a título de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas, relacionados à prospecção e exploração de petróleo ou gás natural, estão sujeitos à alíquota zero do IRRF.

Porém, na hipótese de ocorrer execução simultânea do contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e do contrato de prestação de serviço, celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si, a parcela relativa ao afretamento ou aluguel ficava limitada a percentual sobre o valor total do contrato, que variava de 85% a 65%, a depender do tipo de embarcação, o que permitia estabelecer uma trava sobre o valor dos pagamentos alcançados pela alíquota zero do IRRF.



Uma das alterações propostas pela presente MP foi a de reduzir os percentuais de participação do contrato do afretamento ou aluguel sobre o valor total dos contratos para 70%, 65% e 50%, de forma a torná-los mais compatíveis com os percentuais adotados por outros países. Com isso, a medida estaria promovendo uma redução da renúncia de receita envolvida, propiciando que um valor menor do contrato seja submetido à alíquota zero do IRRF.

Entretanto, ao analisar as alterações subsequentes trazidas pela MP, observa-se o que efeito líquido das medidas sobre a arrecadação do IRRF será, na verdade, negativo.

Isso ocorre porque a nova redação dada ao § 2º, do art. 1º, da Lei nº 9.481, de 1997, passa a permitir que seja alcançada pela alíquota zero a atividade de produção, ao mesmo tempo em que exclui a atividade de prospecção do benefício. Estranhamente, a Exposição de Motivos não faz qualquer menção quanto aos efeitos do novo dispositivo sobre a arrecadação do imposto de renda, a qual certamente não é desprezível, tendo em que vista que a atividade de produção de petróleo e gás opera fortemente com contratos de afretamentos e aluguel marítimos.

V. Renegociação de débitos do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre receitas de fretes, afretamentos, aluguéis ou arrendamentos de embarcações marítimas, quando celebrados com pessoas jurídicas vinculadas entre si e ocorrer execução simultânea de contrato de afretamento ou aluguel de embarcações marítimas e de contrato de prestação de serviço (art. 3º);

O art. 3º da MP promove a renegociação de débitos relativos ao IRRF incidente sobre pagamentos de fretes e aluguel de embarcações marítimas, relativamente aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 2014. Além de contarem com a vantagem de adotar os percentuais originalmente previstos no § 2º do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, as empresas poderão recolher seus débitos acrescidos de juros de mora, com redução de 100% das multas de mora e de ofício, condicionada à desistência expressa e irrevogável das ações administrativas e judiciais.



O Poder Executivo estima que a renegociação prevista no art. 3º acarretará uma renúncia de receita de R\$ 11,14 bilhões, o que evidencia uma perda de receita para o FPE da ordem de R\$ 2,4 bilhões.

VI. Não incidência do IRPJ e da CSLL sobre a parcela do lucro auferido no exterior, por controlada, direta ou indireta, ou coligada, correspondente às atividades de afretamento por tempo ou casco nu, arrendamento mercantil operacional, aluguel, empréstimo de bens ou prestação de serviços diretamente relacionados às fases de exploração e de produção de petróleo e gás natural (art. 4º);

O dispositivo em sua redação original excluía da incidência do IRPJ e da CSLL a parcela do lucro auferido no exterior, por controlada, direta ou indireta, ou coligada, correspondente às atividades de afretamento por tempo ou casco nu, arrendamento mercantil operacional, aluguel, empréstimo de bens ou prestação de serviços diretamente relacionados às fases de prospecção e exploração de petróleo e gás natural.

A MP, por sua vez, substitui o termo “prospecção e exploração” existente na redação original pelo termo “exploração e produção”. Com isso, amplia a abrangência do benefício, porém sem apresentar a estimativa de renúncia de receita envolvida.

Mais uma vez, o Poder Executivo, altera o texto legal para incluir a atividade de produção de petróleo e gás natural no rol de atividades incentivadas, gozando de vantagem tributária que antes era atribuído apenas às etapas de prospecção e exploração. Esse aspecto dá reforço ao entendimento de que o encaminhamento da MP 795/2017, descumpriu as exigências legais e constitucionais que regem a concessão ou ampliação de benefício fiscal, por não informar o impacto fiscal decorrente das alterações previstas em seu art. 4º.

Assim, em razão da ausência de dados, ficamos impedidos de informar o efeito da medida sobre o valor das transferências constitucionais para os Estados.



VI. Instituição de regime tributário favorecido na importação de bens e na aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados às atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos (arts. 5º, 6º e 7º).

O art. 5º prevê a suspensão e posterior conversão definitiva em isenção ou alíquota zero do imposto de importação, do IPI, e das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, quando incidentes sobre a importação de bens cuja permanência no país seja definitiva e que sejam destinados às atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos. Curiosamente, a medida não prevê a concessão do mesmo tratamento tributário favorecido para a aquisição de bens finais produzidos internamente.

Acrescente-se que o Projeto de Lei de Conversão à MP 795/2017 apresentado na Câmara dos Deputados, estendeu a concessão do benefício para embarcações destinadas à navegação de cabotagem, à navegação interior, à navegação de apoio portuário e à navegação de apoio marítimo, ampliando a abrangência da desoneração fiscal, sem informar o valor da renúncia de receita envolvida .

Os arts. 6º e 7º dispõem sobre a suspensão e posterior conversão definitiva em isenção ou alíquota zero do imposto de importação, do IPI, e das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, quando incidentes na importação ou na aquisição no mercado interno de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados às atividades de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos.

De acordo com a Exposição de Motivos que acompanha a MP, a renúncia de receita decorrente das medidas acima descritas será de R\$ 162,54 milhões, em 2018, de R\$ 191,31 milhões, em 2019, e de R\$ 222,90 milhões, apenas para o imposto de importação. Portanto, como o Poder Executivo não prestou informações sobre a renúncia de receita do IPI, ficamos sem dados que permitam avaliar os efeitos medida sobre as transferências à título de FPE.



À guisa de conclusão, o quadro abaixo esquematiza o impacto financeiro da MP 795/2017 sobre o orçamento dos Estados via repasses do FPE:

Impacto da MP 795/2017 sobre Receitas do FPE - R\$ Milhões

Discriminação	2018	2019	2020
Tributação das atividades de exploração e produção de jazidas de petróleo e de gás natural (art. 1º)	0	0	0
Exaustão acelerada nas atividades de desenvolvimento (§§ 1º a 6º do art. 1º)	-773,45	-899,2	- 1.133,05
Inclusão da atividade de produção na alíquota zero do IRRF (art. 2º)	ni	ni	ni
Renegociação de débitos do IRRF (art. 3º)	- 2.400,00	-	-
Não incidência do IRPJ (art. 4º)	ni	ni	ni
Regime tributário favorecido na importação de bens e na aquisição no mercado interno (arts. 5º e 6º)	ni	ni	ni
Prováveis Ganhos de receita com pacificação judicial	698,73	812,49	1.023,72

ni - não informado pelo Poder Executivo

Feitas estas considerações e julgando ter atendido a solicitação formulada pelo Sr. Parlamentar, colocamo-nos à disposição para quaisquer esclarecimentos adicionais que se fizerem necessários.

Consultoria de Orçamento e Fiscalização Financeira, em 13 de dezembro de 2017.

Maria Emília Miranda Pureza