

Reforma tributária

ÓLEO E GÁS

www.mcsmarkup.com

Reforma tributária | Óleo e gás

Por: Cristiane Pacheco



Graduada em Ciências Contábeis (UFRJ), com pós-graduação em Direito Tributário (FGV-RJ), Cristiane tem mais de 20 anos de experiência atuando na área de consultoria tributária em Big4, sendo 5 destes como Diretora Executiva onde desenvolveu projetos com escopo diferenciados para clientes nacionais e internacionais, com foco, principalmente, no ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS.

Contribuição: Felipe Vieira



Graduado em Direito e em Ciências Contábeis, possui mais de 15 anos de experiência em prestação de serviços de consultoria tributária. Atuou em cargo executivo em empresa Big4 e possui ainda experiência de 3 anos como Corporate Tax Manager na Weatherford International. Felipe também é professor de Contabilidade Tributária e de Tributos Diretos e Indiretos dos cursos de MBA e pós-graduação em renomadas instituições de ensino como: PUC/RJ, FGV, IBMEC, UERJ e XP Educação.

ÍNDICE

| | |
|--|----|
| Reforma tributária: Breve introdução | 04 |
| Dos impactos no setor de óleo e gás | 07 |
| Imposto seletivo (IS) | 07 |
| Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) | 08 |
| Saldos credores acumulados de ICMS, PIS e COFINS e futuros saldos credores a acumular de IBS e CBS | 09 |
| Consórcio: Reconhecimento de créditos do IBS e CBS | 11 |
| Regimes aduaneiros especiais - REPETRO e outros | 12 |
| Bens de capital | 13 |
| Contratos de cost sharing | 13 |
| Comentários finais | 14 |

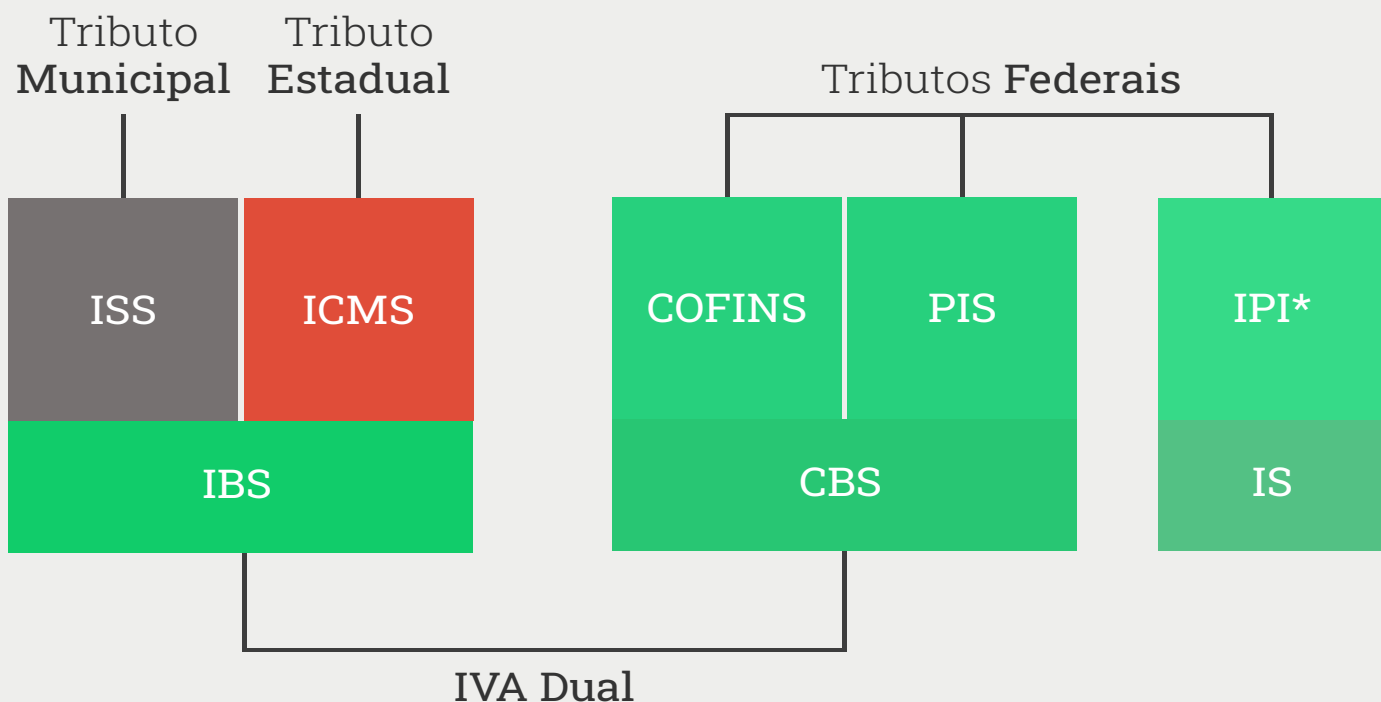
BREVE INTRODUÇÃO

Há pelo menos 30 anos se discutia a reforma tributária no Brasil. O sistema tributário brasileiro é conhecido, mundialmente, como um dos mais complexos e custosos para atendimento do *compliance fiscal*.

Com a expectativa de simplificar as regras, critérios, contencioso e obrigações dos tributos sobre o consumo, em 20 de dezembro de 2023 foi aprovada a Emenda Constitucional 132/2023 (EC 132/2023) com a matriz básica do novo sistema tributário aplicável a estes com vigência a partir de 1º. de janeiro de 2026 com base em um

cronograma de transição, a denominada **Reforma Tributária sobre Consumo**.

A EC 132/2023 foi resultado dos conteúdos da PEC 45/2009, PEC 110/2009 e discussão com diversos setores. De forma a viabilizar a aprovação da reforma tributária foi criado o **IVA Dual** que resulta da consolidação ICMS e ISS como Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e da Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) em substituição ao PIS e COFINS. Foi criado o Imposto Seletivo (IS) e prevista a descontinuidade do IPI, exceto para produtos que sejam fabricados por pessoas jurídicas localizadas na Zona Franca de Manaus.



A EC 132/2023 definiu a regra matriz básica, bem como incluiu novos princípios constitucionais ao sistema tributário brasileiro

simplicidade, transparência, justiça tributária, cooperação e defesa do meio ambiente.

No entanto, ainda existem diversos pontos pendentes de regulamentação que serão cobertos através da publicação de leis complementares. De forma geral a nova estrutura de tributos sobre consumo considera:

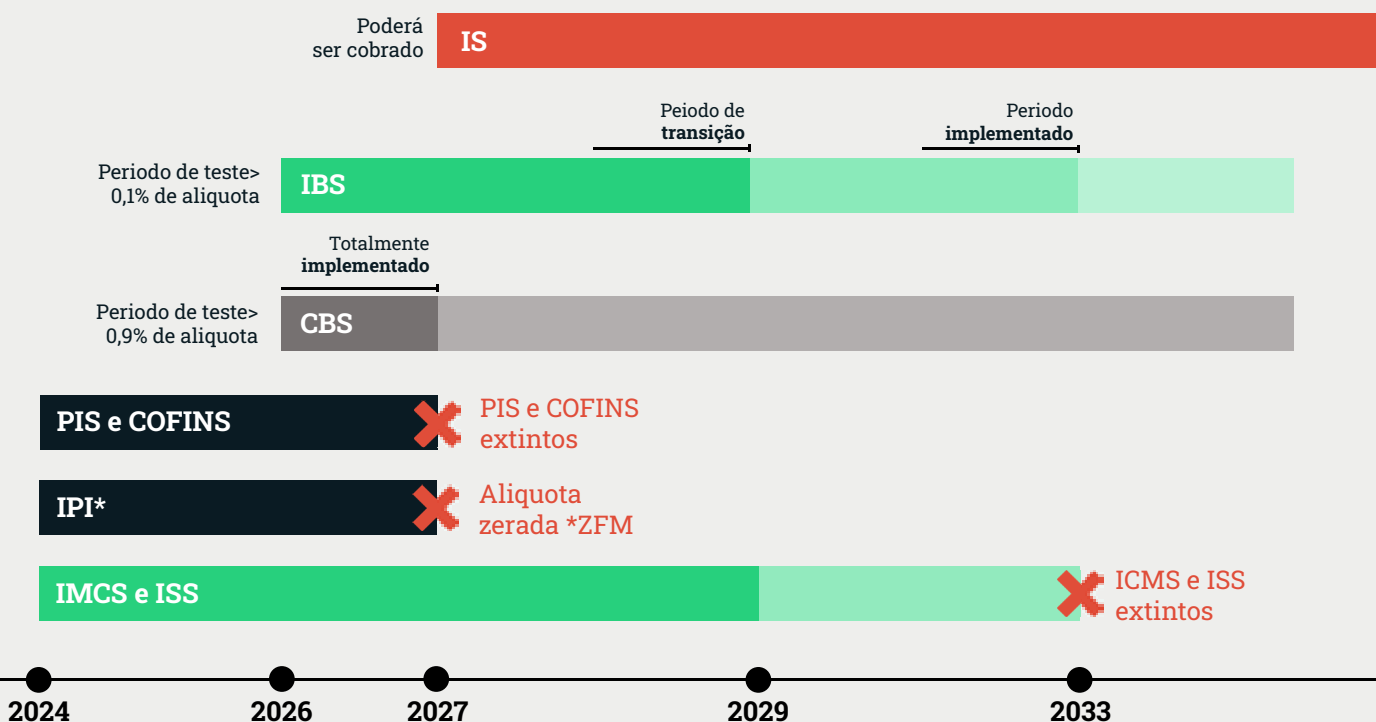
Imposto Seletivo (IS): Incidência na importação de bens e serviços

prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, conforme definido em lei complementar.

Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) e Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) – IVA Dual:

Incidência sobre operações locais e importação com bens materiais ou imateriais inclusive direitos, ou de serviços. No caso de importações independe se será realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto e qualquer que seja a sua finalidade.

A EC 132/2023 também definiu o período de transição dos tributos atuais e vigência integral dos novos:



A partir de 1º. de janeiro de 2026 o IBS e CBS passarão a ser devidos de forma concomitante ao ICMS, ISS, PIS, COFINS e IPI. Neste sentido, as infinitas horas mensais dedicadas para atender o cumprimento das obrigações principais e acessórias fiscais (*compliance fiscal*) tendem a aumentar uma vez que dois novos tributos deverão ser considerados na rotina fiscal das empresas em virtude do período de transição.

As empresas deverão avaliar a forma mais eficiente para cumprimento do *compliance fiscal* no período de transição, seja através do redimensionamento de equipes, seja na terceirização das atividades. Esta análise é crucial para que os impactos conceituais, operacionais, processos internos e financeiros e nos parâmetros dos sistemas, em virtude das novas regras advindas da reforma tributária brasileira, possam ser analisados de forma estratégica.



As peculiaridades e valores relevantes envolvidos na indústria de O&G demandam uma atenção redobrada às mudanças trazidas pela reforma tributária com objetivo de avaliar os impactos que serão gerados sob o aspecto operacional, comercial e financeiro, processos internos e sistemas.”



Cristiane Pacheco
Sócia de consultoria tributária



DOS IMPACTOS NO SETOR DE ÓLEO E GÁS

Adicional à já conhecida complexidade do sistema tributário, as pessoas jurídicas estabelecidas no Brasil que atuam no setor de O&G ainda estão sujeitas a certas particularidades relacionadas ao negócio, inclusive o tributário, resultando em uma atenção maior neste tópico. Este material traz, de forma objetiva e conceitual, os principais impactos tributários preliminares a serem levados em consideração pelas empresas do setor de O&G com base no texto promulgado na EC 132/2023.



A indústria de O&G enfrenta uma encruzilhada global: reduzir custos, otimizar o desempenho de seus ativos e abraçar soluções ambientais enquanto novas fontes de energia emergem. A proposta de um possível regime fiscal favorável, quando da regulamentação da Reforma Tributária, oferece um diferencial de competitividade frente aos combustíveis fósseis, mas sua implementação deve ser cautelosa para evitar repercussões econômicas adversas, até pela possibilidade de incidência do Imposto Seletivo, como é na prática tributária internacional. ”



Felipe Vieira

Sócio de consultoria tributária

Os tópicos aqui abordados não podem ser interpretados de forma limitada e restritiva, tendo em vista que dependem de situações específicas de cada empresa e novos impactos poderão vir a ser identificados.

Ressalvamos que ainda existem tópicos importantes que estão pendentes de regulamentação através de leis complementares que serão editadas de maneira que, após sua publicação, os impactos deverão ser reavaliados.

IMPOSTO SELETIVO (IS)

(ARTIGO 153 DA EC 132/2023)

Foi criado com o objetivo de tributar a produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, conforme definido em lei complementar. Na extração, o IS será cobrado independentemente da destinação, caso em que a alíquota máxima corresponderá a 1% (um por cento) do valor de mercado do produto.

A lei complementar definirá quais itens serão classificados como “prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente” e sujeitos ao IS.

O IS é um imposto de incidência única, integrará a base de cálculo do IBS e CBS (cálculo por fora) e não incidirá sobre as exportações.

Atividades de O&G poderiam ser enquadradas no conceito de extração, comercialização e/ou importação. Adicionalmente, o petróleo e outros itens derivados da atividade de O&G também poderiam ser enquadrados no conceito de “prejudicial ao meio ambiente”, ainda que sua utilização seja relevante em diversas etapas da cadeia econômica.

Por fim é oportuno destacar que, uma vez que há previsão para que o IS seja devido no momento da extração, a desoneração na exportação não seria aplicável, haja vista a exportação seria a etapa posterior à extração, qual seja, a comercialização.

De forma geral, o conteúdo da Reforma Tributária impacta a indústria de óleo e gás, no entanto, nos parece que o mais sensível deles é o IS, uma vez que terá impacto direto no custo e carga tributária quando comparado com o cenário atual considerando que as empresas deste setor não são contribuintes do IPI.

IMPOSTO SOBRE BENS E SERVIÇOS (IBS) E CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS (CBS)

(ARTIGO 156-A C/C ARTIGO 195, PARÁGRAFO 16 DA EC 132/2023)

Foi criado o IBS com o objetivo de unificar o ICMS e ISS e simplificar as regras tributárias, bem como as obrigações acessórias. Adicionalmente, foi criada a CBS em substituição ao PIS e COFINS, resultando no **“IVA Dual”**.

O **IVA Dual** tem como características principais ter uma legislação única, cálculo por fora, crédito no montante cobrado (ou pago) e tributação no destino. Além disso, não será objeto de concessão de benefício fiscal e cada ente Federativo (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) definirá uma alíquota única a ser considerada.

O **IVA Dual** incidirá sobre operações locais e importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou serviços. As hipóteses de incidência do IBS e CBS são mais abrangentes, se comparadas àquelas do ICMS, ISS, PIS e COFINS, o que significa dizer que, potencialmente, contratações/receitas (ex. afretamento) que não eram integralmente alcançadas pela tributação dos referidos tributos passarão a ser pela CBS e IBS.

Da mesma forma que uma base ampla de tributação poderá gerar impacto nas empresas de O&G, seus fornecedores poderão sentir a mesma repercussão, acarretando incremento de preços por conta de repasse de aumento de carga tributária e, conseqüente renegociação de valores acordados entre as partes. Vale ressaltar que o texto da EC 132/2023 prevê a possibilidade do crédito do **IVA Dual** destacado e/ou pago pelo adquirente/contratante.

No que tange às alíquotas, mercadorias que eram tributadas somente com a

alíquota do ICMS terão impacto da parcela das alíquotas definidas pelos Municípios e Distrito Federal no IBS. O mesmo racional é aplicável no caso dos serviços que somente eram alcançados pela tributação do ISS e terão o impacto da parcela da alíquota definida pelos Estados e Distrito Federal no IBS.

Potencialmente, isso acarretará aumento de carga tributária ao fornecedor e impacto no preço, sendo que o adquirente poderá considerar o adicional de carga tributária como crédito do IBS.

Adicionalmente, o **IVA Dual** poderá ter o impacto do IS, a depender da natureza do bem e sua inclusão na lista definida em lei complementar, uma vez que há previsão para considerá-lo nas bases de cálculo do IBS e da CBS.

Outro ponto relevante a ser considerado é a mudança de critério no que tange à localidade. A tributação do IBS e CBS será no destino, e não mais na origem. Neste contexto, ainda que as operações de O&G não permitam uma grande flexibilidade de mudança de localidade, uma análise da sua cadeia de suprimentos e logística poderá ser interessante, a depender da forma como está estruturada, bem como alíquota de IBS que será definida pelo Estados e Municípios, com o objetivo de identificar eficiências e redução de custos sob a perspectiva logística e/ou

fiscal. A revisão de parametrizações nos sistemas será necessária para fins de apuração do IBS e CBS, uma vez que, tanto o alcance da tributação, quanto da tomada de crédito será mais ampla, devendo ser avaliado os impactos nos parâmetros e reflexos nos lançamentos contábeis e fiscais.

SALDOS CREDORES ACUMULADOS DE ICMS, PIS E COFINS E FUTUROS SALDOS CREDORES A ACUMULAR DE IBS E CBS

(ARTIGO 134, PARÁGRAFO 3º C/C ARTIGO 156-A, PARÁGRAFO 1º, INCISO III C/C ARTIGO 195, PARÁGRAFO 16 DA EC 132/2023)

Em virtude dos valores relevantes envolvidos nas atividades de O&G, empresas do setor tendem a ter valores expressivos de créditos de ICMS, PIS e COFINS. Adicionalmente, tendem a acumular os referidos créditos seja em virtude da exportação, seja em virtude de venda interestadual de petróleo amparada pela imunidade tributária¹ aplicável ao ICMS.

A EC 132/2023 prevê a possibilidade de utilização de saldo credores do ICMS existentes e homologados até o final de 2032² em duas hipóteses: (i) pelo período remanescente no que tange ao crédito de ICMS gerado em virtude da aquisição de ativo imobilizado e (ii) em 240 meses com relação aos demais créditos do imposto³.

Dadas as características da estrutura de operação de empresas de O&G, créditos do ICMS sobre ativo imobilizado acabam por ser uma parcela menor uma vez que os equipamentos e itens utilizados em suas atividades de exploração e produção de óleo e gás natural são amparados pelo REPETRO-Sped⁴ e REPETRO-Industrialização. Por outro lado, os créditos de ICMS advindos de aquisição de insumos e/ou materiais intermediários, que são o montante mais relevante, poderão ser utilizados a longo prazo para fins de compensação com o IBS, ainda que o ICMS já tenha sido extinto por completo a partir de 2033.

No que tange ao prazo de extinção do ICMS e sua imunidade tributária aplicável às operações interestaduais, não há previsão legal em mesmo sentido ao IBS. Neste contexto, será necessário adotar tratamento diferenciado nas operações de saídas interestaduais de petróleo para o ICMS (imunidade) e IBS⁵ (tributação regular).

Assim, as empresas de O&G deverão avaliar: (i) possibilidade, relevância e capacidade de monetização de saldo credor do ICMS, uma vez que este poderá ser utilizado em 240 meses (20 anos), bem como eventual repercussão contábil que possa advir deste cenário e (ii) avaliação dos impactos da

cobrança do IBS *vis a vis* créditos deste imposto, combinados com créditos homologados do ICMS remanescentes que poderão ser considerados para fins de compensação com o IBS.

Em relação ao saldo credor acumulado de PIS e COFINS, sua utilização será regulamentada através de lei complementar.

Adicionalmente, uma apuração criteriosa das possibilidades de créditos de ICMS, PIS e COFINS sobre itens utilizados na atividade operacional das empresas de O&G pode ser interessante, uma vez que poderá reduzir o impacto do recolhimento do **IVA Dual** no novo sistema tributário.



¹Artigo 155, parágrafo 2º, inciso X da Constituição Federal/1988.

²Artigo 134 da Emenda Constitucional 132/2023.

³Artigo 134, parágrafo 3º, incisos I e II da Emenda Constitucional 132/2023.

⁴A utilização do REPETRO-Sped e REPETRO-Industrialização dispõem acerca de tratamento diferenciado ao ICMS.

⁵Artigo 22, inciso II, alínea "a" da Emenda Constitucional 132/2023.

Por outro lado, faz-se necessária uma análise preliminar do potencial acúmulo de crédito de IBS e CBS. Naturalmente, a estrutura da operação das empresas de O&G não será objeto de mudança, o que significa dizer que ainda poderá ocorrer sob a vigência do IBS e CBS. A EC 132/2023 também prevê a manutenção dos créditos dos novos tributos em virtude de exportação, de maneira que haverá a tendência de acúmulo de créditos do IBS e CBS, a exemplo do que acontece com ICMS, PIS e COFINS atualmente. No entanto, o prazo e forma de ressarcimento serão disciplinados em lei complementar.

É relevante a definição de um prazo curto de ressarcimento do IBS e CBS para empresas exportadoras, incluindo empresas de O&G, com um processo simples de recuperação, de maneira a permitir a monetização de seus saldos credores em um tempo razoável, sem potenciais impactos financeiros.

CONSÓRCIO: RECONHECIMENTO DE CRÉDITOS DO IBS E CBS

É comum empresas de O&G operarem no Brasil sob a estrutura de consórcio, onde mais de uma pessoa jurídica participa no Campo, repartindo os resultados de forma proporcional à sua participação no consórcio ("**share**").

Por se tratar de uma estrutura específica onde o líder do consórcio centraliza as contratações e aquisições de mercadorias, serviços e outros, a nota fiscal de aquisição é emitida em nome da pessoa jurídica líder.

Considerando que os custos e despesas são assumidos por cada um dos participantes, os respectivos créditos de ICMS, PIS e COFINS que seriam passíveis de aproveitamento também devem ser "repartidos" entre os participantes do consórcio, ainda que a nota fiscal de aquisição não seja emitida de forma "repartida" entre estes.

Usualmente, para fins de transferência de créditos de ICMS, a empresa líder do consórcio os transfere com base em regime especial aprovado pelo Estado. No que tange aos créditos do PIS e COFINS, estes costumam ser apurados pelos parceiros com base em relatórios e documentos gerenciais emitidos pela líder.

Considerando as novas regras relacionadas aos créditos do IBS e CBS, de início, é oportuno destacar que, potencialmente, um universo maior de contratações poderia ser considerado para fins de crédito dos tributos.



A respeito, a EC 132/2023 prevê duas possibilidades de aproveitamento de crédito do IBS e CBS: (i) com base no valor destacado na nota fiscal de aquisição e/ou (ii) mediante comprovação do pagamento do tributo pelo fornecedor (por força do *split payment*). Considerando estas hipóteses, é de extrema importância que a regulamentação via lei complementar considere outras alternativas para reconhecimento dos créditos, uma vez que os parceiros do consórcio não possuem a nota fiscal emitida em seu nome, o que poderia ser um limitador para fins de reconhecimento da parcela dos créditos que lhes cabe.

REGIMES ADUANEIROS ESPECIAIS, REPETRO E OUTROS

(ARTIGO 156-A, PARÁGRAFO 5º INCISO VI DA EC 132/2023)

O desenvolvimento de atividades de O&G demanda investimentos em CAPEX e OPEX relevantes. De forma a reduzir o impacto da carga tributária, empresas de O&G se beneficiam de regimes aduaneiros especiais previstos na legislação brasileira (admissão temporária, *drawback*, REPETRO-Sped, REPETRO-Industrialização, dentre outros), que permitem a desoneração integral e/ou parcial dos tributos incidentes (II, IPI, ICMS, PIS e COFINS) na importação ou operação local com os bens definidos na legislação em vigor⁶ e/ou importação ou aquisição local de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem⁷ utilizados nas atividades de O&G.

Inicialmente, vale destacar que regimes aduaneiros especiais não se confundem com benefícios fiscais, razão pela qual a previsão legal de extinção dos benefícios fiscais do ICMS em 2032 não seria aplicável.

Além disso, a EC 132/2023 determina que a lei complementar irá definir as hipóteses de diferimento e desoneração do IBS e CBS aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação.

Neste caso, é de suma importância que a lei complementar, ao menos, mantenha os requisitos, prazos e dispositivos atualmente vigentes no que tange à desoneração tributária aplicável aos regimes aduaneiros especiais, de forma a não incrementar a carga tributária nas modelagens financeiras dos projetos de O&G.

Adicionalmente, é oportuno um cuidado especial no período de transição, e potenciais novos procedimentos que possam ser definidos onde haverá a exigência de novos tributos e procedimentos combinada com aquelas já existentes para os tributos “antigos”.

BENS DE CAPITAL

(ARTIGO 156-A, PARÁGRAFO 5º, INCISO V DA EC 132/2023)

As atividades de O&G demandam altos investimentos de forma geral, principalmente, com relação a bens de capital (CAPEX). Usualmente, os bens são utilizados por um determinado período sob a condição de retorno para o seu proprietário. Uma das formas de desoneração de carga tributária, neste caso, são os regimes aduaneiros. No entanto, alguns bens e equipamentos são adquiridos diretamente pelas empresas brasileiras de O&G e registrados no Ativo Imobilizado.

Neste contexto, existe previsão na EC 132/2023, através de lei complementar, acerca da forma de desoneração do IBS e CBS na aquisição de bens de capital pelos contribuintes, que poderá ser por meio de:

1. **Crédito integral e imediato do imposto;**
2. **Diferimento, ou;**
3. **Redução em 100% (cem por cento) das alíquotas do imposto.**

A regulamentação da forma como se dará o tratamento tributário nas aquisições de bens de capital é de extrema relevância para empresas de O&G, tendo em vista a vultuosidade dos valores envolvidos e potenciais incrementos de carga tributária e/ou impacto de fluxo de caixa que possam ser gerados.

CONTRATOS DE COST SHARING

É prática contratos de *cost sharing* entre empresas do mesmo grupo com o objetivo de compartilhar custos comuns entre a matriz e subsidiária brasileira. Nas empresas de O&G esta estrutura não é diferente.

Nos últimos tempos a jurisprudência tem se posicionado de forma favorável ao contribuinte no sentido de que, em contratos desta natureza, quando não há a aplicação de um *mark up* e observando os pré-requisitos do entendimento do Fisco, não seria configurada prestação de serviços, mas, de fato, um compartilhamento de custos/despesas.

⁶Instrução Normativa 1.782/2017

⁷Instrução Normativa 1901/2019.

Considerando os novos termos trazidos pela EC 132/2023, combinada com as novas regras de preços de transferência vigentes no Brasil, contratos de **cost sharing** poderiam vir a ser alcançados pela tributação do IBS e CBS. Vale ressaltar que, atualmente, por força das novas regras de preços de transferência a jurisprudência favorável pela não tributação, que vinha se consolidando, poderá ser objeto de revisão.

COMENTÁRIOS FINAIS

A publicação da EC 132/2023 é o primeiro passo para a implementação de uma reforma tributária no Brasil. Um primeiro passo importante, mas que ainda depende de várias regulamentações, definições e sistemas governamentais aptos a acompanhar as mudanças e novas regras e procedimentos. Não limitado às mudanças conceituais e operacionais, passaremos por uma mudança “cultural”, tanto por contribuintes, quanto pelos entes tributantes. Um sistema tributário complexo como o brasileiro têm suas características e, certamente, “traumas” que levarão anos para serem resolvidos, se os forem.

As empresas precisam estar atentas às mudanças internas que serão necessárias, bem como os reflexos multidisciplinares trazidos pela reforma tributária.

Fazer um diagnóstico dos potenciais impactos, avaliar a terceirização de atividades e ter o suporte especializado apropriado farão a diferença no processo de internalização das novas normas.

As equipes focadas na área tributária serão altamente demandadas por conta das novas regras. As mudanças serão profundas e o tempo voa. Uma avaliação e planejamento bem estruturado, para atravessar o período pré-transição e de transição, são cruciais para discutir e amadurecer as novas regras, processos e seus impactos no negócio.

O que está por vir será tão importante quanto a publicação da EC 132/2023. Atenção redobrada (e trabalho) será o tema para a área tributária e para a empresa como um todo a curto, médio e longo prazo.

Principais Executivos

Sócios da Indústria de Óleo e Gás:



Cristiane Pacheco

Consultoria Tributária



Felipe Vieira

Consultoria Tributária



Fernanda Rorato

Consultoria Tributária



Verônica Teixeira

Consultoria Previdenciária e Tributária



Carlos Carneiro

Outsourcing



Walter Neumayer

Auditoria Externa e Consultoria Contábil



Juliana Kyle

GRC e Auditoria Interna



Alexandre Bragança

Transaction Services | Disputas e Pareceres



Aziz Beiruth

Corporate Finance | Disputas e Pareceres

Sócios:



Marcelo Musial

Consultoria Previdenciária e Tributária



André Simões

Auditoria e Outsourcing



Lígia Sodré

M&A – Transaction Services



Romulo Caputo

Auditoria Externa e Consultoria Contábil



Fabio Jimenez

M&A – Transaction Services



Julio Mota

Consultoria Tributária



Felipe Rosa

Inovação e Transformação Digital



Tatiana Martins

Financial Services



RIO DE JANEIRO
SÃO PAULO
ESPIRITO SANTO
PARANÁ



Reforma tributária

ÓLEO E GÁS

Acesse nossas redes:



www.mcsmarkup.com